

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Využití informací manažerského účetnictví ve stavební výrobě

Use of Management Accounting Information in the Construction

Student: Kamila Skybová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2012

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Kamila Skybová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Využití informací manažerského účetnictví ve stavební výrobě**
Use of Management Accounting Information in the Construction

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Obecné vymezení manažerského účetnictví
 3. Kalkulační systém a rozpočetnictví
 4. Praktická aplikace manažerského účetnictví ve stavební výrobě
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 27.04.2012

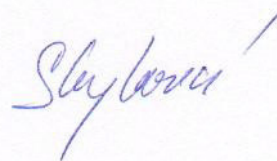
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně přílohy, vypracovala samostatně. Přílohu č. 1, která mi byla dána k dispozici, jsem samostatně upravila a vložila.“

V Ostravě dne 27. dubna 2012.



Obsah

1. Úvod	5
2. Obecné vymezení manažerského účetnictví.....	7
2.1. Účetní systémy	7
2.2. Pojem manažerského účetnictví	8
2.3. Účetní soustavy.....	9
2.4. Strategické manažerské účetnictví	10
2.4.1. Náklady dle strategického manažerského účetnictví.....	11
2.5. Informace manažerského účetnictví pro rozhodování o ceně.....	13
2.6. Controlling.....	13
2.6.1. Vztah manažerského účetnictví a controllingu	15
3. Kalkulační systém a rozpočetnictví.....	16
3.1. Metody kalkulace	17
3.1.1. Kalkulace dělením	17
3.1.2. Kalkulace přírážková	17
3.1.3. Kalkulace ve sdružené výrobě	18
3.1.4. Kalkulace neúplných nákladů	19
3.2. Kalkulační systém	20
3.2.1. Kalkulace ceny.....	22
3.2.2. Užší a širší pojetí kalkulačního systému	23
3.3. Kalkulační vzorec.....	24
3.4. Kalkulace variabilních nákladů.....	29
3.5. Kalkulace plných nákladů.....	31
3.6. Kalkulace tvořená na základě dílčích aktivit – ABC	31
3.7. Kalkulace v nesdružených výroбах.....	33
3.7.1. Základní metoda kalkulace nákladů.....	33
3.7.2. Fázová metoda kalkulace nákladů	34
3.7.3. Zakázková metoda kalkulace nákladů	34
3.7.4. Stupňová metoda kalkulace nákladů	35
3.8. Analýza odchylek	36
3.9. Rozpočetnictví	38
3.9.1. Pojmové vymezení rozpočtů	38
3.9.2. Funkce rozpočtů, členění rozpočtů	38
3.9.3. Proces sestavování rozpočtu	40
3.9.4. Rozpočet režijních nákladů.....	40
3.9.5. Hlavní souhrnný rozpočet.....	42
3.10. Rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací.....	44
4. Praktická aplikace manažerského účetnictví ve stavební výrobě	46
4.1. Obecné informace o družstvu	47
4.2. Předmět podnikání.....	48
4.3. Struktura družstva.....	48
4.4. Ekonomická situace	50
4.5. Účetnictví družstva	53
4.5.1. Oceňování , kalkulace ceny	53

4.5.2.	Forma a organizace účetnictví	55
4.6.	Výběrové řízení	56
4.7.	Hodnocení zakázky „Rybí“	57
4.7.1.	Předmět smlouvy	58
4.7.2.	Sestavované rozpočty zakázky.....	59
4.7.3.	Klíčování skutečných nákladů	64
4.7.4.	Zhodnocení zakázky	68
5.	<i>Závěr</i>	72
Seznam použité literatury.....		74
Seznam zkratk		76
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce		
Seznam příloh		

1. Úvod

V roce 2008 zasáhl celosvětový trh hospodářská krize. Jsou odvětví, na kterých se ekonomický propad projevil více, na jiných méně. Největší ztráty utrpěl zejména průmysl. Poptávka na trhu klesá, lidé mají omezené finanční prostředky, které se snaží investovat jen do pro ně nejdůležitějších věcí. Stavební výroba je jedním z odvětví, na které dopady krize dolehly nejvíce. Nastává situace, kdy investoři, ať soukromí nebo veřejní, nemají peníze, které by mohli investovat. Společnosti jsou nuceny snižovat své ceny, aby se na trhu udržely. Nižší ceny však v konečném důsledku znamenají nižší zisky nebo dokonce ztráty. Žádný podnik však se ztrátou nemůže existovat dlouho. Z trhu tak odcházejí ti nejslabší a zůstávají jen ti, kteří se byli schopni přizpůsobit.

Postavení manažerského účetnictví v informačním systému podniku je nezastupitelné. Na rozdíl od účetnictví finančního, které si klade za cíl zobrazit podnikatelský proces zejména externím uživatelům, manažerské účetnictví poskytuje svým interním uživatelům takové informace, které jim napomohou zefektivnit průběh činností, dosáhnout lepší finanční pozice a zvýšit výkonnost společnosti. Manažerské účetnictví stojí na základních pilířích, které tvoří plány, rozpočty a kalkulace. Kalkulace napomáhají při stanovení ceny výkonů. Pracuje s náklady, které jsou vázány k danému úkonu. Zatímco rozpočty s předpokládanými náklady a výnosy například střediska či celého podniku. Analýzou skutečně vynaložených nákladů a výnosů lze zjistit vzniklé odchylky. Tak je zajišťována zpětná vazba, která informuje řídicí pracovníky o vzniklých skutečnostech. Plánování nákladů a výnosů je nezbytnou součástí podnikání. Systém kalkulací a rozpočtů umožňuje řízení efektivnosti a hospodárnosti výroby. Management musí být schopen predikovat jejich vývoj, aby společnost mohla být v současné době na trhu úspěšná.

Cílem podniku nejčastěji bývá dosažení zisku. Zisk je tvořen dvěma položkami – náklady a výnosy. Každý podnik je nucen s těmito položkami kalkulovat. Oblastí řízení nákladů se zabývá controlling. Ten umožňuje vybudovat vhodný informační systém, který podniku poskytne dostatečné množství kvalitních dat, které pomohou nalézt slabé místa zamezující splnění podnikových cílů. Cílů je dosahováno na základě stanovených plánů. Obecné členění plánů z časového hlediska je na strategické, taktické a operativní. Strategické plány mohou mít za cíl zvyšování tržního podílu, taktické dosažení zisku.

Jak vyplývá z názvu diplomové práce, budu se zabývat se systémem manažerského účetnictví. Cílem první kapitoly je tedy definovat pojem manažerského účetnictví, vymezit

jeho vztah ke controllingu, zaměřit se i na využití informací manažerského účetnictví v oblasti strategického řízení.

Cílem druhé části je objasnit postavení kalkulací a rozpočetnictví v systému manažerského účetnictví, objasnit jejich způsoby sestavování a užití ve výrobě.

Cílem praktické části práce je aplikace kalkulací a rozpočtů ve stavební výrobě na konkrétní společnosti. Analyzovanou společností je Bytprům, výrobní družstvo v Ostravě. V této části se pokusím vystihnout důvody ztrátovosti konkrétní zakázky, zjistit proč plánovaný rozpočet nebyl dodržen, jakým způsobem jsou kalkulovány ceny zakázky. Kalkulování cen ve stavební výrobě je velmi složitým a rozsáhlým problémem, který bych chtěla objasnit.

Vlastní názory, návrhy, doporučení, zhodnocení a připomínky jsou v diplomové práci psány kurzívou. V práci je užito metody postupu, zejména v části kalkulační systém a rozpočetnictví, kdy je problematika vysvětlena od jednoduchých po složitější kategorie. Pro porovnání plánovaných a skutečných rozpočtů užitých při konkrétní zakázce je použita metoda komparace. Podstatnou metodou uplatněnou v diplomové práci je metoda praktické aplikace, která je využita ve čtvrté části práce. V celé práci je užito i teoretické a kritické analýzy.

2. Obecné vymezení manažerského účetnictví

2.1. Účetní systémy

Účetnictví jako takové lze na základě uživatelů jeho informací členit na jednotlivé účetní systémy. Prvním z nich je **účetnictví finanční**, které je v České republice regulováno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Stěžejním úkolem finančního účetnictví je poskytování věrných a pravdivých informací o finanční situaci a hospodaření podniku. Výstupy jsou jednotlivé finanční výkazy, kterými jsou rozvaha (přehled majetku a závazků), výkaz zisku a ztráty (přehled veškerých nákladů a výnosů a výsledku hospodaření) a případně i výkaz cash flow, neboli výkaz peněžních toků (přehled příjmů a výdajů). Tyto výkazy mají různé uživatele, např.:

- finanční úřady,
- investoři,
- banky,
- pojišťovny,
- dodavatelé,
- akcionáři,
- zákazníci,
- zaměstnanci a další.

Druhým okruhem je **daňové účetnictví**. Zejména pro Spojené státy je typické, že daňové účetnictví je zcela odděleno od účetnictví finančního. Tento okruh je veden specialisty na daňové právo. Jeho cílem je poskytnutí relevantních informací o základu daně pro uživatele, kterými jsou především finanční úřady.

V našich podmínkách daňové účetnictví netvoří samostatný okruh oddělený od finančního účetnictví, spíše se vzájemně prolínají. Obzvláště pro menší účetní jednotky je typické, že „potlačují“ pravidlo o věrném obraze hospodářské situace podniku, například tím, že účetní odpisy jsou rovny daňovým. Což může způsobit například takovou situaci, že motorová vozidla pro nákladní dopravu (odpisová skupina 2, kód standardní klasifikace produkce 34.10.4), které jsou dle zákona o daních z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů) odpisována pět let, po uplynutí této doby plně odepsána i účetně, tedy již nejsou zobrazována v rozvaze, i přesto, že je účetní jednotka může užívat ještě mnoho let.

Důsledkem prolínání těchto systému je, že daňové zákony mají značný dopad na účetní postupy finančního účetnictví, které jsou v určitých případech zkreslovány. [12]

Třetím subsystémem je *účetnictví manažerské*. Výraz je přejat z anglosaských zemí (Management Accounting), ve francouzsky mluvících zemích je označováno jako účetnictví pro řízení (Comptabilité de Gestion) a v německy mluvících zemích je označováno jako účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování (Entscheidungsorientierte Kosten und Leistungsrechnung). [7]

Manažerské účetnictví se odlišuje zejména tím, že je určeno interním uživatelům – manažerům. Slouží tedy potřebám řízení podniku a je základním stavebním kamenem rozhodovacích procesů. Blíže o manažerském účetnictví je pojednáno v následující subkapitole.

2.2. Pojem manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví je dle Petříka (2009, s. 27) „nedílná součást řízení zabývající se zkoumáním, zjišťováním, uspořádáním a interpretací informací používaných pro formulování strategií, plánovací a kontrolní činnosti, tvorbu rozhodnutí, optimalizace využití zdrojů, zobrazení aktuálního stavu firmy, zobrazení stavu firmy zaměstnancům, ochranu a zabezpečení aktiv.“

Z výše uvedeného vyplývá, že manažerské účetnictví plní funkci stanovení úkolů pro budoucí období. Vychází však z informací minulého období, především z finančního účetnictví, nákladového účetnictví a provozního rozpočtování a je zapotřebí, aby takto získané informace měly vazbu na ekonomickou realitu. Manažerské účetnictví pomocí analýz, odhadů a doporučení tvoří rozhodnutí, která by měla příznivě ovlivnit budoucnost firmy. Poskytuje informace především o:

- nákladech (druhové a účelové členění nákladů),
- výkonech,
- útvarech podniku,
- kalkulačním systémem,
- rozpočtováním.

Manažerské účetnictví lze členit na výkonové a odpovědnostně orientované účetnictví.

Výkonově orientované účetnictví

Odpovídá na otázku, na jaké aktivity byly vynaloženy náklady, jaké aktivity přinesly výnosy. Neboli, které náklady lze přiřadit ke konkrétním výrobkům, službám, práci, výkonům. Je tedy zapotřebí sledovat náklady u konkrétních útvarů ve skutečné výši.

Odpovědnostně orientované účetnictví

Odpovídá na otázku, kdo je odpovědný za vynaložený náklad, který útvar je odpovědný za vzniklý výnos. Hlavním cílem odpovědnostně orientovaného účetnictví je členit přínosy jednotlivých středisek k celkovým podnikovým výsledkům.

Podle typu zvolené linie účetnictví pak může dojít k odlišnému zobrazení nákladů ve vztahu k útvarům a to zejména v případě, kdy se místo a odpovědnost za vznik skutečného nákladu liší. Při výběru optimálně orientovaného účetnictví je zapotřebí vzít v potaz následující faktory – složitost výrobního procesu, délka výrobního cyklu či rozsah pomocných a obslužných prací. [7]

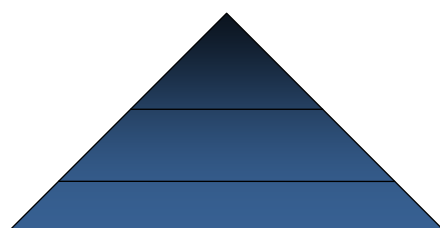
2.3. *Formy vedení účetnictví*

Existují dvě formy organizace účetnictví, a to jednookruhová a dvouokruhová.

Jednookruhovou účetní soustavu, jak je již z názvu patrné, tvoří pouze jeden okruh účetnictví, který poskytuje informace jak interním, tak externím uživatelům, a to díky analytické evidenci nákladů a výnosů. Jedná se o jednodušší typ vyjádření účetních informací, zejména z toho důvodu, že není zapotřebí tytéž vstupní údaje vyjadřovat dvojím způsobem. Systém účtů je v jednookruhové účetní soustavě tvořen syntetickými a analytickými účty.

Složitějším procesem je zjištění výsledku hospodaření. Je nutné vést účty vnitropodnikových nákladů a vnitropodnikových výnosů. Odečtením vnitropodnikový nákladů od výnosů lze zjistit ***vnitropodnikový výsledek hospodaření***, který je vždy nulový.

Schéma 2.1 - Jednookruhová organizace vztahu finančního a manažerského účetnictví



Účetní závěrka

Hlavní kniha a její analytická evidence podřízené potřebám
externích uživatelů

Analytická evidence podřízená potřebám interních uživatelů

Pramen: Král (2010, s. 111)

Dvouokruhová účetní soustava lépe vyhovuje podmínkám tržního hospodářství, protože je tvořena dvěma samostatnými okruhy. První okruh je tvořen souborem veškerých aktiv, pasiv, nákladů a výnosů, zatímco druhý okruh je ponechán pro vnitropodnikové výkony. Každý z okruhů slouží pro jiné uživatele. Druhý (vnitřní) okruh je chápán jako důvěrný, protože slouží pro manažerské řízení. Je zdrojem informací zejména pro krátkodobé a střednědobé plánování, sestavování prognóz, tvorbu kalkulací, posouzení rentability či řízení hospodárnosti útvarů. První okruh je označován jako finanční. Slouží zejména pro externí uživatele.

Oba okruhy jsou propojeny spojovacími účty, které znázorňují pohyby mezi oběma okruhy. Pro dvouokrhovou organizaci účetnictví jsou ještě typické účty rozdílů, které zachycují rozdílné jevy hospodářských procesů mezi okruhy.

Východiskem pro účetní jednotku může být i kombinace obou systémů.

2.4. **Strategické manažerské účetnictví**

Řízení lze z časového hlediska členit na operativní (do jednoho roku), taktické (1 - 5 let) a strategické (nad pět let). Hlavní náplní manažerského účetnictví je poskytovat informace převážně pro operativní a taktické řízení. Existuje však i požadavek orientovat manažerské účetnictví i na strategické řízení. Jak uvádí Šoljaková (2009, s. 17) „termín strategického manažerského účetnictví poprvé použil Simmonds, který zdůrazňoval, že manažerské účetnictví by mělo poskytovat a analyzovat informace i o externím podnikatelském prostředí a zejména o konkurenčních podnicích.“

Strategické MU je systém informací, díky kterým by podnik měl získat komparativní výhody a rozvíjet metody řízení nákladů. Díky strategického MU jsou interní informace rozšířeny o vlivy tržního prostředí, poskytují podklady pro naplnění strategie podniku. Strategické cíle jsou pak transformovány na taktickou a operativní úroveň. [14]

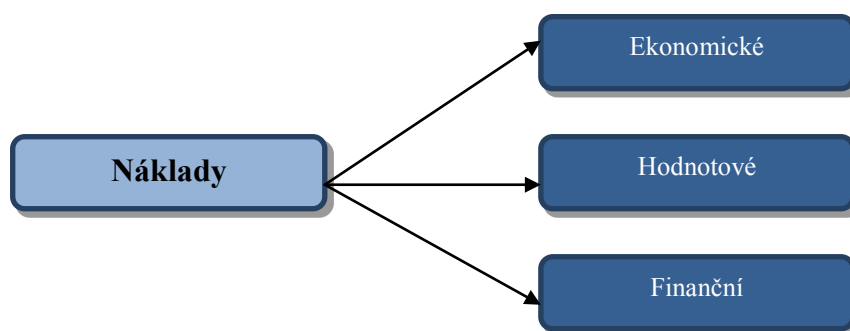
Strategické plánování, jehož výstupem je strategický plán poskytuje podniku na jedné straně výhody, na druhé i značné nevýhody. Mezi výhody patří například systémový přístup, eliminace neefektivností, získání nadhledu a dlouhodobého pohledu na firemní aktivity, tvorba vhodných taktik a postupů, jak dosáhnout plánovaných cílů. Mezi nevýhody lze řadit složitost a časová náročnost, nerealističnost dlouhodobých cílů, nedostatečná kontrola a neflexibilita. [12]

Klasické manažerské účetnictví je modifikováno a rozvíjeno, aby podporovalo strategické řízení podniku, převážně informacemi z externího prostředí a pomocí analýz strategické pozice podniku.

2.4.1. Náklady dle strategického manažerského účetnictví

Náklady je možno členit z mnoha hledisek. Jedním z nich je rozlišování na finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů.

Schéma 2.2 - Náklady strategického manažerského účetnictví



Pramen: vlastní zpracování

Finanční pojetí nákladů

V tomto pojetí jsou náklady chápány jako spotřeba ekonomických zdrojů, u které se předpokládá odtok peněžních prostředků a oceňováno je na základě historických pořizovacích cen. Takovéto pojetí může být pro řízení a rozhodování omezující, proto vznikly přístupy hodnotového a ekonomického pojetí.

Hodnotové pojetí nákladů

Náklady nejsou chápány jenom jako pohyb peněz, ale předmětem zobrazení jsou i takové náklady, které s výdejem peněz spjaté nejsou. Od finančního pojetí se liší rozdílným oceněním spotřebovaných zdrojů, (užití reprodukčních pořizovacích cen) a vyjádřením spotřeby ekonomických zdrojů. Příkladem nákladů v hodnotovém pojetí jsou:

- kalkulační odpisy,
- kalkulační nájemné,
- kalkulační úroky. [7]

Kalkulační odpisy jsou členěny na časové či výkonové a jsou tvořeny podle odpisových plánů manažerského účetnictví z reprodukční pořizovací ceny. Mezi kalkulační náklady lze zařadit také takové, které vyjadřují předpokládanou úroveň budoucích výdajů na kalkulační rizika.

Ekonomické pojetí nákladů

Podstatou ekonomického pojetí nákladů je porovnávání alternativ a výběr té optimálnější. Základem je členění nákladů na *implicitní* neboli oportunitní (někdy nazývané také ho náklady ušlé příležitosti) a *explicitní*.

Explicitní náklady jsou skutečně vynaložené náklady. Oportunitní náklady jsou takové, které charakterizují to, co bylo v důsledku zvolené alternativy obětováno. Nejedná se tedy o náklady skutečně vynaložené, nýbrž takové, které představují ušlý výnos, který vlivem zvolené varianty nebyl realizován. Součet explicitní a implicitních nákladů představuje *celkové ekonomické náklady*.

Typickým příkladem implicitních nákladů je úrok, kterého se firma dobrovolně vzdá, v případě, že volné finanční prostředky neuloží u spolehlivého peněžního ústavu, ale investuje je například do nové výrobní linky.

Otázkou však je, zda ekonomické pojetí nákladů je dostačující v souvislosti s dopady podnikatelské činnosti na společnost a životní prostředí. Trendem je zachycení efektů, v podobě kladných a záporných externalit. Externality jsou formy tržního selhání, kdy kladná externalita přináší podniku prospěch, zatímco náklady s ním spojené nehradí a záporná externalita je situace, kdy podnik je nucen nést v důsledku činnosti jiných nezaviněné náklady, které jim nejsou kompenzovány. Jak tvrdí Šoljaková (2009, s. 40) „v souvislosti s rostoucí produkcí záporných externalit je třeba řešit otázku trvale udržitelného rozvoje a výsledkem toho je i rozvoj environmentálního a sociálního účetnictví a s tím i environmentální a sociální pojetí nákladů.“

2.5. Informace manažerského účetnictví pro rozhodování o ceně

Stanovení velikosti ceny je obvykle v pravomoci vrcholového managementu. Vedení při úvahách při ceně vychází z informací interního a externího charakteru. Údaje získané v rámci manažerského účetnictví mají interní charakter. Tvorba cen a cenová rozhodování jsou ovlivňována také situací na trhu a poptávkou možných spotřebitelů.

Rozhodování o ceně je složitým procesem, který může ovlivnit bytí a nebytí podniku na trhu. Cenová politika je realizována na existující a budoucí kapacitě. Informace užité při rozhodování o velikosti ceny musí mít vypovídací schopnost a musí být aktuální.

Při tvorbě ceny vychází management z existujících nákladů, které je nutné vynaložit na výrobu a prodej výkonu, musí však také dbát požadavků klienta. Tyto informace zpracovávají dvě odlišná oddělení, tj. oddělení marketingu a oddělení controllingu (více o controllingu v podkapitole 2.6). [7]

Faktorem ovlivňující stanovení velikosti ceny může být i stanovení cíle, který bude preferován. Je-li cílem společnosti zvýšení podílu na trhu, získání si velkého množství zákazníků, je cena stanovena nízké úrovni. Tedy natolik nízká, aby pokryla skutečně vynaložené náklady. Popřípadě tato cena může být nastavena i tak nízká, že není realizován zisk. Takový stav však není dlouhodobě udržitelný. Opačným cílem může být agresivní způsob stanovení ceny. Cena je nastavena na maximální výši. V takové situaci bude realizován maximální zisk. Je tedy dosahováno krátkodobého efektu, protože po čase odběratelé přejdou ke konkurenci, která cenu nastaví na nižší úrovni. Tato cenová politika je užívána u výrobků, které jsou inovativní, jediné na trhu. Společnost využije krátkodobé mezery na trhu, popřípadě aktuální „slabosti“ konkurence. [2]

2.6. Controlling

Controlling je taková metoda řízení, která je založena na stálém porovnávání skutečného průběhu podnikatelského procesu s plánovaným a zjišťování rozdílů a odchylek. Základní myšlenkou controllingu je koordinace plánování, kontroly a řízení. Controlling lze chápat jako nástroj řízení, který schopen včas identifikovat jevy, které ohrožují existenci podniku. Controlling je silně zaměřen na trh, podnikové cíle, budoucnost a zákazníky.

Controlling je zaměřen na:

- zjištění slabých stránek podniku, které jej ohrožují;

- zajištění dlouhodobé existence podniku, který akceptuje vývoj trhu;
- koordinaci činností řízení, které vede k dosažení naplánovaných cílů;
- zpracování informací zaměřených na budoucnost;
- kontrolu podnikových procesů.

Historie controllingu

Controlling jako způsob řízení podniku byl poprvé užít v první polovině minulého století v Spojených státech. Zprvu byl chápán spíše jako forma plánování a organizování, v současné době se význam přesouvá spíše k obecné filosofii řízení.

Se zvyšujícími se požadavky na efektivnější řízení roste i význam controllingu zejména v Německy mluvících zemích. V této době je controlling chápán jako forma přípravy podkladů controllerem¹ pro podporu řízení. Reporty (výstup reportingu neboli výkaznictví) byly vstupními informacemi používanými všemi úrovněmi řízení – managementu, které měly zejména kontrolní funkci při srovnávání odchylek od původních plánů. Podle Krále (2010, s. 25) je controlling „přístup k řízení s vlastní koncepcí, postavenou na zdůraznění cílovosti, integrace, plánování, důsledného vyhodnocování, koordinační a informační role s využitím efektivních, všestranně zaměřených manažerských nástrojů.“ [7]

Controller

Funkce controllera je založena na sběru, třídění a zpracovávání interních i externích informací, na základě kterých vypracovává podklady pro řízení. Těmito podklady jsou především přehledy, reporty a prezentace získaných údajů. Jeho úlohou je vytvářet podmínky pro správné fungování controllingu, poskytovat poradenství a nacházet způsoby, jak dosáhnout stanovených cílů.

Pro menší podniky je typické, že funkci controllera zastupuje například hlavní účetní či majitel nebo ředitel firmy. U středně velkých až velkých podniků je pro controllera zřízeno samostatné oddělení controllingu, který bývá podřízen přímo řediteli společnosti.

Srovnání funkcí controllera a manažera

Základním rozdílem mezi oběma funkcemi je, že controller zpracovává podklady a informuje, zatímco manager na základě těchto podkladů rozhoduje. Controller tedy předkládá managementu informace ohledně vývoje v okolí podniku, podklady pro zpracování

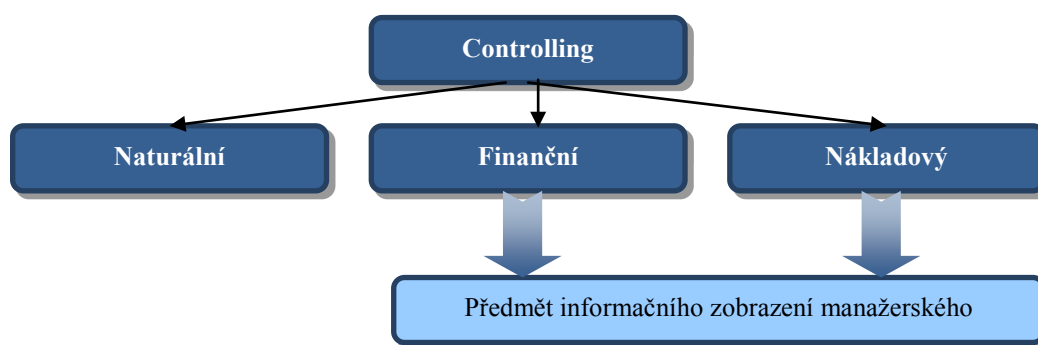
¹ z anglického slova „controller“ vzniká samotný způsob řízení - controlling

kalkulací a rozpočtů a informuje o odchylkách, manažer pak na tyto podklady reaguje a akceptuje controlling v rámci procesu řízení.

2.6.1.Vztah manažerského účetnictví a controllingu

Ve své podstatě manažerské účetnictví nejvíce vychází z hodnotového neboli peněžního vyjádření, zatímco controlling je častěji opírá i o nepeněžní informace. Pro potřeby managementu jsou podklady manažerského účetnictví pokryty za prvé nákladovým controllingem a za druhé finančním controllingem. (viz schéma 2.3)

Schéma 2.3 - Vztah manažerského účetnictví a informací controllingu



Pramen: Král (2010, s. 36) – vlastní zpracování

Controlling lze chápat jako jakousi nadstavbu manažerského účetnictví. Využívá jeho informace ke zpracování a prezentaci informací pro rozhodování řídicích pracovníků. Do náplně činnosti Controllingu dále spadá koordinace plánování a kontroly prostřednictvím subsystémů manažerského účetnictví, kterými jsou kalkulace, rozpočty a nákladové účetnictví.

3. Kalkulační systém a rozpočetnictví

Podnikání je podle obchodního zákoníku činnost prováděná za účelem dosažení zisku. Podnikatel do určité činnosti, která může být výrobního charakteru, či poskytování služeb, vloží svůj či propůjčený majetek a zároveň podstupuje rizika, že takto vložený majetek nezhodnotí. Je tedy zapotřebí, aby si podnikatel porovnal hodnotu toho, co musel obětovat s tím co získá. V praxi se tedy jedná o plánování nákladů a zisku, což je nazýváno kalkulací (z latinského slova „calcolare“, znamená vypočítat, přepočítat).

Kalkulaci lze definovat takto:

- kalkulace je způsob stanovení nákladů, zisku či ceny na jednu jednotku. Jednotkou může být výrobek (vyjádřený například v kusech či kilogramech), práce, nebo služba;
- kalkulace může chápána i jako informační subsystém podniku, který tvoří část manažerského účetnictví. V tomto případě informace tvoří ucelený systém vzájemně propojených výpočtů související s příslušným střediskem.

Kalkulace je obecně charakterizována následujícími pojmy:

- předmět kalkulace,
- kalkulovaným množstvím,
- kalkulační metodou.

Předmět kalkulace

Jedná se o konkrétní výkon, který je výsledkem činnosti společnosti. Pakliže je výroba daného podniku velmi rozmanitá a kalkulace všech výrobků by byla náročná, společnost přistoupí ke kalkulaci těch nejdůležitějších druhů výkonů. Předmětem nemusí být vždy jen jeden výrobek, ale u drobných výrobků to může být například 1 kg. Naopak u složitých výrobků lze kalkulovat jeho dílčí části samostatně. Předmětem kalkulace se tedy rozumí konkrétní výkon, vymezený měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady a další hodnotové veličiny,² neboli kalkulační jednice.

² KRÁL, Bohumil. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-141-8, s. 126.

Kalkulované množství - jedná se o celkový počet kalkulačních jednic, ke kterým se vztahují konkrétní náklady.

Kalkulační metoda - je způsob, jak přiřadit náklad předmětu kalkulace.

3.1. Metody kalkulace

3.1.1. Kalkulace dělením

Kalkulace dělením se může dále členit na:

- prostá,
- stupňovitá,
- s poměrovými čísly.

Kalkulace prostým dělením

Tato metoda kalkulace je vhodná u takové výroby, jejímž výsledkem je jediný druh výrobku či výkonu. Jedná se tedy o homogenní výrobu, jakou je např. výroba cukru, piva, textilního vlákna, těžba uhlí atd. Postup samotného výpočtu je jednoduchý. Vyrábí-li podnik jediný druh výrobku o určitém počtu kusů, na které byly vynaloženy konkrétní náklady, jsou jednotlivé druhy nákladů poděleny počtem výrobků, čím je zjištěn náklad na jeden výrobek.

Stupňovitá kalkulace dělením

Stupňovitá kalkulace dělením je využívána ve fázové výrobě, kdy výrobek prochází dvěma a více výrobními stupni. Pro sestavení kalkulace je zapotřebí znát objem výroby a náklady pro každý výrobní stupeň.

Kalkulace s poměrovými čísly

Užití této kalkulace je vhodné u takové výroby, kdy výrobky se liší např. velikostí, hmotností, barvou či pracností. Jinými slovy používá se při výrobě, kdy při určitém technologickém postupu vznikají ze stejného surovinového základu odlišné výrobky. Je zapotřebí stanovit si poměrová čísla, které je možné vypočítat např. z poměru spotřeby času na výrobu.

3.1.2. Kalkulace přírážková

Přírážková kalkulace nachází uplatnění při výrobě odlišných výrobků, kdy přímé náklady se zjišťují z technicko-hospodářských norem a společné režijní náklady je nutno

rozpočítat pomocí zvolené rozvrhové základny. Rozvrhová základna může být nepeněžního charakteru, jako např. počet odpracovaných hodin, nebo peněžního charakteru, např. hodnota přímého materiálu. V prvním kroku je potřeba zvolit si vhodnou rozvrhovou základnu a poté spočítat procento přírážky dle níže uvedeného vzorce:

$$\% \text{ přírážky} = \frac{\text{režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna}} \times 100$$

Volba rozpočtové základny významně ovlivňuje výšku režijních nákladů jednotlivých výrobků a tím ovlivňuje i výšku úplných vlastních nákladů výkonu.³ Nevhodně zvolená rozpočtová základna zkresluje hodnoty v kalkulaci, na základě kterých může dojít k chybným rozhodnutím v dalších etapách řízení. [4]

Zatímco procentní přírážka nepřímých nákladech se užívá u peněžních rozvrhových základen, u naturálně vyjádřených základen se vypočítává sazba nepřímých nákladů. Vzorec má podobnou strukturu:

$$\text{Sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna}} \times 100$$

Nevýhodou přírážkové kalkulace je statický charakter. Užívá se i pro nezměněné objemy výkonů. Při změně objemu je potřeba vypočítat novou přírážku, tím dojde k dynamizaci kalkulace. Druhý problém může být v užívání stejné rozvrhové základny, např. přímých mezd, pro všechny druhy režijních nákladů. Je zapotřebí zavádět více rozvrhových základen a přírážek a tím je diferencovat.

3.1.3. Kalkulace ve sdružené výrobě

Sdružená výroba je taková, při které z téhož materiálu a stejným technologickým postupem vznikají různé druhy odlišných produktů. Výsledné výrobky mají mezi sebou konkrétní vztahy, podle kterých výrobky lze členit na:

- výrobky hlavní,
- výrobky vedlejší,

³ HANUŠOVÁ, Helena. *Účetnictví IV: Vnitropodnikové účetnictví*. 8. vyd. Brno: MSD, spol s r. o., 1996. 111 s. ISBN 80-86510-74-3. s. 98.

- využitelný odpad. [9]

Podle typu výrobků pak lze u kalkulace ve sdružené výrobě užít těchto metod:

- odečítací,
- rozčítací,
- kvantitativní výtěže.

Metoda odečítací

Využívá se u takového typu výroby, kdy jeden výrobek je považován za hlavní a ostatní za výrobky vedlejší. Například u výroby dřevěných polic jsou piliny výrobkem vedlejším. Předmětem kalkulace jsou jen výrobky hlavní. Nejprve je zapotřebí vyčíslit náklady na vedlejší výrobek. Pak od celkových nákladů na sdružené výrobky jsou odečteny náklady na vedlejší výrobek a tím je zjištěn náklad na výrobek hlavní. Výhodou této metody je její jednoduchost. Nevýhodou však zůstává nemožnost kontroly nákladů na výrobky vedlejší.

Metoda rozčítací

V případě, že nelze určit, který z produktů je hlavním výrobkem, tedy pakliže jsou všechny výrobky rovnocenného charakteru, je zapotřebí užít metodu rozčítací. V takovém případě není možné zjistit náklady na jednotlivé produkty přímo, proto k přiřazení nákladů je využíván vzájemný poměr například hmotností či objemů výrobků.

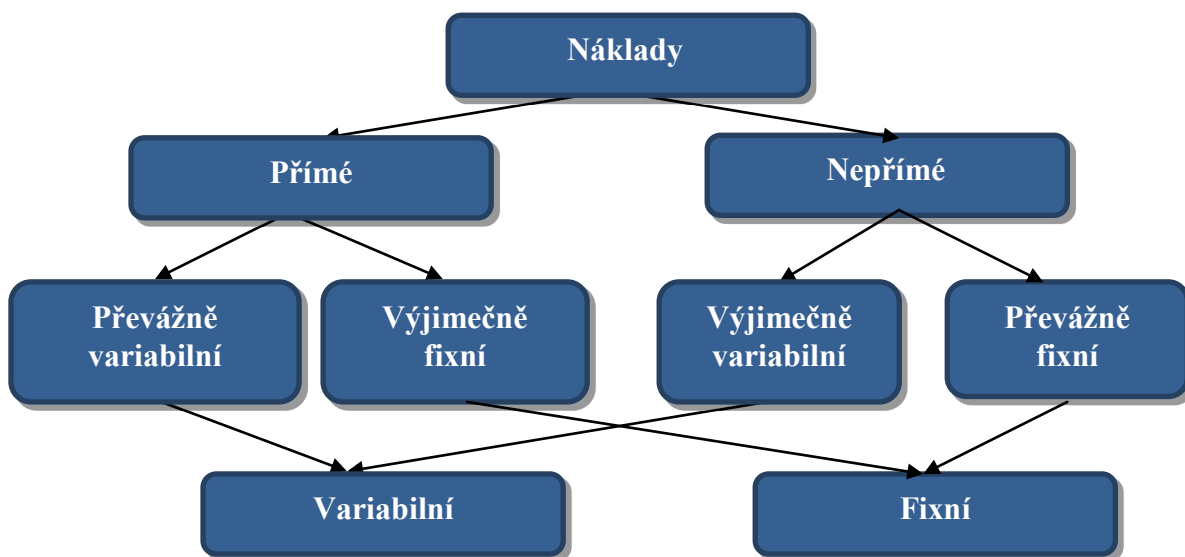
Metoda kvantitativní výtěže

U této metody se náklady rozvrhují podle množství výrobků získaných z výchozích surovin. Užívá se při vzniku sdružených výrobků ve stupňové výrobě.

3.1.4. Kalkulace neúplných nákladů

Na rozdíl od kalkulace úplných nákladů se fixní náklady u kalkulace neúplných nákladů nerozvrhují na kalkulační jednici, protože se předpokládá, že jsou nutné k chodu celého podniku. Proto náklady fixní zůstávají spolu se ziskem v sumě, která se nazývá příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. Kalkulační jednici jsou přiřazovány pouze náklady variabilní.

Schéma 3.1 - Přiřazení nákladů v neúplné kalkulaci



Pramen: Šebestová (2009, s. 94) – vlastní zpracování

Postup kalkulace neúplných nákladů

- zjištění variabilních nákladů z norem,
- zjištění velikosti tržeb ($tržba = cena \times kalkulované\ množství$),
- výpočet krycího příspěvku fixních nákladů ($krycí\ příspěvek = tržba - VN$),
- výpočet zisku ($zisk = krycí\ příspěvek - FN$).

Výsledkem kalkulace je zisk za celý podnik, nikoli za jeden kus výrobku. Kalkulace neúplných nákladů je vhodná především pro finanční řízení podniku.

Výhody kalkulace neúplných nákladů

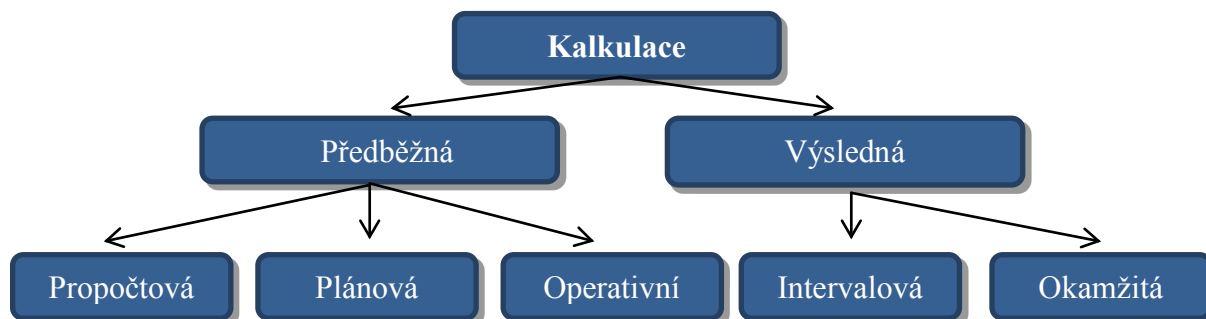
- pomáhá určit, které výrobky se přispívají k výsledku hospodaření,
- umožňuje stanovit výhodnost pořadí výroby jednotlivých produktů,
- přispívá k řešení otázek cenové tvorby,
- není zapotřebí rozpočítávat FN na jednotlivé výrobky. [13]

3.2. Kalkulační systém

Všechny sestavované kalkulace v rámci jednoho podniku tvoří kalkulační systém. Ten je tvořen prvky, tedy kalkulacemi, které je možno třídit dle vztahu k určitému časovému horizontu na předběžné (ex ante) a výsledné (ex post). Kalkulace slouží jako podklad

k rozhodování, které může být strategického, střednědobého, taktického nebo operativního charakteru.

Schéma 3.2 - Kalkulační systém



Pramen: vlastní zpracování

➤ **Propočtová kalkulace**

Propočtová kalkulace je řazena mezi kalkulace předběžné. Je sestavována před zahájením výroby nového produktu, tedy v období, kdy nejsou známy veškeré technické parametry výrobku, nejsou vyhotoveny veškeré konstrukční podklady. Jedná se o nepřesný typ kalkulace, jelikož je sestavována dlouho dopředu před započítáním samotné výroby na základě různých orientačních podkladů. Může se jednat o podklady získané z informací o vlastních či cizích obdobných produktech. [7]

Jejím hlavním úkolem je vytvoření podkladů pro předběžné posouzení efektivity, vyjádřit nákladovost výkonu a stanovit cenu. Propočtová kalkulace může napomoci při rozhodování o zařazení výrobku do výrobního sortimentu. Již propočtová kalkulace napoví, zda výroba bude zisková či nikoli.

➤ **Plánová kalkulace**

Plánová kalkulace je sestavována v době, kdy jsou k dispozici technologické a konstrukční plány výroby a spotřební a výkonové normy. Je uplatňována tam, kde se výroba bude opakovat v delším časovém horizontu. Sestavuje se na určité rozpočtové období, kterým je nejčastěji jeden rok. Je upravována o inovace a změny, ke kterým má v celém období dojít.

Plánová kalkulace vyjadřuje úroveň nákladů výkonu, které by mělo být v období dosaženo. V podstatě mívá dvojí podobu a to buď jako plánová kalkulace dílčího období, nebo jako plánová kalkulace celého hodnoceného období. [7]

Využívá se především v sériové a hromadné výrobě a slouží jako podklad pro sestavení rozpočtové výsledovky a zároveň se jedná i o nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů.

➤ **Operativní kalkulace**

Pakliže během průběhu výroby dojde ke změně, je sestavována operativní kalkulace. Čili reaguje na jakoukoliv změnu výrobního či technologického charakteru. Proto se jedná o nejpřesnější typ kalkulace. Je sestavována na základě norem spotřeby materiálu a času platných k datu sestavení kalkulace.

➤ **Výsledná kalkulace**

Výsledná kalkulace vychází ze skutečně vynaložených průměrných nákladů za určité období, které jsou spjaty s určitým výkonem. Její základní funkcí je především kontrola hospodárnosti. Umožňuje posoudit hospodárnost příslušného útvaru, který se podílel na výrobě a slouží také k ověření reálnosti operativních kalkulací výkonu. [7] Výsledné kalkulace lze členit na **intervalové** (vyjadřují skutečné vlastní náklady, které průměrně připadají na jednotku výkonu vyráběnou v sérii, nebo v celkovém množství výkonů za období) a **okamžité** (kalkulace výrobků vyráběných v jedné výrobní dávce).

Principem je srovnání skutečně dosažených průměrných jednotkových nákladů s operativní kalkulací. Vypovídací schopnost výsledné kalkulace je o to větší, čím víc se mění podmínky výroby a sortiment výroby. Užívá se u zakázkové výroby, kde slouží jako základ pro fakturaci, u výroby hromadné naopak nachází využití jako nástroj analýzy odchylek od plánovaných nákladů v jednotlivých útvarech. [2]

Stavební výroba je typ zakázkové výroby, je charakteristická delším výrobním cyklem. Proto má plánová kalkulace důležitou roli při jednání se zákazníkem o ceně. Na základě výsledné kalkulace může dojít ke korekci norem spotřeby, úpravě sazebníků a cen či k mezipodnikovému porovnání.

3.2.1. Kalkulace ceny

Od kalkulace nákladů se liší zejména tím, že obsahuje kalkulovaný zisk. Cenová kalkulace zobrazuje návratnost nákladů a tvorbu zisku ve formě výnosů. Zatímco nákladové kalkulace vyjadřují nákladovost produktů, vyjádřenou především v jejich finančním a hodnotovém pojetí, kalkulace ceny vychází z ekonomického pojetí nákladů. Postup při

sestavování je opačný, tzv. zdola, tedy vychází se z úrovně zisku, který podnik musí vygenerovat za účelem zajištění potřeb pro rozvoj společnosti.

Cenová kalkulace vychází z předběžné či výsledné kalkulace a u nově zavedených výrobků z kalkulace propočtové. [4]

Kalkulace ceny lze užít například v těchto případech:

- při konkurzech a nabídkách cen do soutěže,
- při sestavení „stínové“ cenové kalkulace (vyjadřuje individuální podmínky obou obchodních partnerů ve vztazích k podmínkám na trhu),
- při uplatnění kalkulačního porovnání a kalkulací individuálních výkonů. [4]

V podmínkách tržního hospodářství je důležité, aby podnik při stanovení ceny vycházel z maximální hranice, kterou stanoví odběratel, tak aby byla zajištěna výnosnost a aby vyhověl jeho požadavkům a zároveň zajistil udržitelnost a rozvoj podnikání.

3.2.2. Užší a širší pojetí kalkulačního systému

Užší pojetí kalkulačního systému

Jeho funkcí je především řízení hospodárnosti jednicových nákladů a také je nástrojem řízení úplných vlastních nákladů a působit na minimalizaci variabilních nákladů, které vyvolává jednotka výkonu. Podle způsobu využití se rozlišují dva základní subsystémy:

- podsystém, který je zaměřen na fázi výroby, zejména na dobu přípravy výroby a zhotovování (zahrnuje kalkulaci propočtovou, operativní, výslednou),
- podsystém určený pro periodické ukládání nákladového úkolu za určitý časový interval (zahrnuje kalkulaci výchozí, plánovou, operativní a výslednou). [4]

Aby využití kalkulací bylo účinné, je zapotřebí mít údaje o všech relevantních výrobních nákladech. Jakákoliv změna podmínek, které nastanou od doby sestavení propočtové kalkulace do doby zpracování výrobku mohou ovlivnit další osud výrobku. [7]

Kalkulační systém v širším pojetí

Cílem širšího pojetí kalkulačního systému komplexnější pohled na efektivnost. A to jak z pohledu vytíženosti ekonomických zdrojů, zejména využití výrobních kapacit, na které se vážou fixní náklady, tak z pohledu celkové ekonomické efektivnosti provedených činností.

Kalkulační systém v širším pojetí je rozšířen o realizační cenu. Ta má především velký význam v případě zavádění nových či inovovaných výrobků do výroby. Dříve než podnik vstoupí na trh s novým výrobkem, musí zvážit, zda realizační cena a výnosy z prodeje pokryjí náklady vynaložené na provedení a prodej výkonu. Díky zařazení realizační ceny do systému je možné provést hodnocení přiměřenosti zisku. Pomáhá také při hodnocení přiměřenosti nákladů při stanovené ceně a při daném úrovni zisku. Výsledkem je zjištění, zda společnost dosahuje tzv. přiměřeného zisku, zda výrobek je dostatečně rentabilní. Rentabilitu výrobku je nutné porovnat s rentabilitou jiných výrobků a zdůvodnit případné rozdíly. Při hodnocení je třeba zohlednit například tyto faktory: stádium života výrobků (zavádění, růst prodeje, zralost či období zastarávání výrobku), úroveň výroby, vztah výrobků k výrobkům jiných výrobců. Od ceny je odečten žádoucí zisk a získaný údaj vypovídá o přiměřené výši vlastních nákladů.

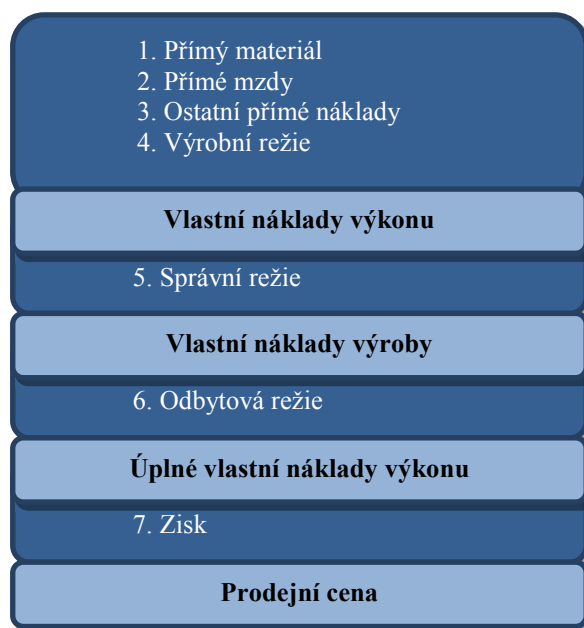
Lze tedy shrnout, že kalkulační systém v širším pojetí je rozsáhlejší a má být nástrojem k hodnocení úsporností, výtěžnosti zdrojů a nástrojem řízení celkové ekonomické efektivnosti prováděných výkonů. [7]

3.3. Kalkulační vzorec

Jedná se o způsob řazení nákladových položek a přičtení zisku za účelem stanovení konečné ceny výkonu. Konečná podoba kalkulačního vzorce je zcela v kompetenci podniku. Podnik musí řešit otázku, jak podrobně bude nákladové položky členit a určí si strukturu mezisoučtů. Používání kalkulačního vzorce je podmíněno pečlivou přípravou vstupních dat, která jsou podstatná pro správné užívání kalkulací. V dřívější době byly vyhláškou podniky nuceny užívat tzv. **typový kalkulační vzorec**⁴, který je znázorněn schématem 3.3.

⁴ Typový kalkulační vzorec je dodnes užíván ve stavební výrobě, s drobnými úpravami je vhodný pro kalkulaci ceny výkonu.

Schéma 3.3 - Typový kalkulační vzorec



Pramen: vlastní zpracování

První nákladovou položkou je přímý materiál. Ten zahrnuje veškeré suroviny, základní materiál, pomocný materiál, nevratné obaly atd. Zahrnuje také náklady na dopravu materiálu např. z místa pořízení na staveniště. Jejich spotřeba je vykazována na jednici a lze ji zjistit z technickohospodářských norem.

Druhou položkou jsou přímé mzdy, které jsou vypláceny pracovníkům, kteří se přímo podílejí na výkonu. U stavební výroby jsou přímé mzdy tvořeny úkolovou mzdou, která je vypočtena vynásobením hodinové sazby normohodinou, a tím jsou specifikovány základní mzdové náklady práce. V případě, kdy je zaměstnanec ohodnocen i prémiovou složkou mzdy, kterou je nutno dopočíst procentuálně ze mzdových nákladů. Nejčastěji je hodinová sazba tvořena skutečnou průměrnou hodinovou mzdou vyplácenou zaměstnanci ve stavební výrobě a v tomto případě je hodnota prémie nulová.

Ostatní přímé náklady, které jsou tvořeny např. zdravotním a sociálním pojištěním placeným zaměstnavatelem za své zaměstnance. V současnosti je výše zdravotního pojištění stanovena jako procento hrubé mzdy ve výši 9 %⁵ a výše sociálního pojištění ve výši 25 %⁶ hrubé mzdy.

⁵ Upraveno zákonem č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění ve znění pozdějších předpisů

⁶ Upraveno zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti ve znění pozdějších předpisů

Výrobní režie je tvořena režijními náklady souvisejícími s řízením a obsluhou výrobní činnosti. Jedná se tedy o takové náklady, které nelze přiřadit na kalkulační jednici, proto jsou rozpočítány na jednotlivé výkony. Souvisí s celým souborem činností, nikoli s konkrétním výkonem. Mezi náklady, které jsou obsaženy ve výrobní režii lze zařadit odpisy, spotřebu energií a paliv, nájemné, cestovné, výkony spojů, poplatky, pojistné a jiné finanční náklady. Stanovení základny pro výpočet výrobní režie je zcela na uvážení podniku.

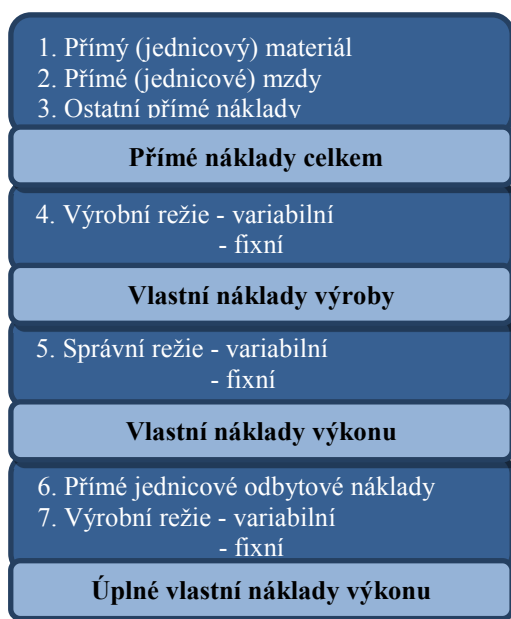
Další položkou kalkulačního vzorce je správní režie. Ta je tvořena náklady, které souvisí se správou a řízením společnosti. Jedná se především o mzdy managementu, účetních, náklady na výpočetní techniku, poštovné, platby za telefon a mnoho dalších. Obdobně jako u výrobní režie jsou i tyto náklady nepřiraditelné na jednici.

Odbytové náklady jsou společné náklady spojené s prodejem a skladováním hotových výrobků. Lze zde přiřadit také náklady na reklamu, inzerci, mzdy zprostředkovatelů prodeje tzv. dealerů.

Veškerý výše uvedený výčet nákladu tvoří tzv. úplné vlastní náklady výkonu a pakliže je k nim přičten zisk, výsledkem je cena výkonu. Slabou stránkou typového kalkulačního vzorce je jeho statický charakter. Podává informace o průměrné výši nákladů na jednici za předpokladu neměnného stavu objemu a stejné struktury výkonů. Nejedná se o zcela ideální nástroj pro manažerské rozhodování. Spojuje nákladové položky mající různý vztah ke kalkulovaným výkonům a přiřazují se k nim podle různých principů, nevěnuje pozornost důležitosti nákladových položek při řešení rozhodovacích úloh, především při rozhodování o optimalizaci sortimentu výroby. Další jeho nevýhodou je nedostatečná podrobnost položek.

Z typového kalkulačního vzorce vychází **dynamická kalkulace**. Ta využívá ekonomický princip tzv. zhromadnění, který je založen na tom, že s rostoucím množstvím produkce klesají celkové jednotkové náklady na výrobek. Dynamická kalkulace rozšiřuje typový kalkulační vzorec o rozlišení nákladů na variabilní a fixní.

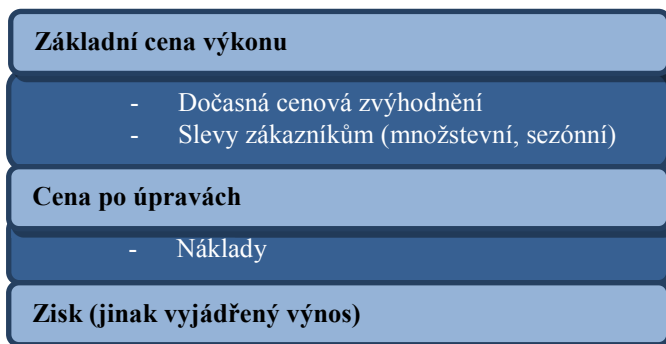
Schéma 3.4 - Dynamická kalkulace



Pramen: Hanušová (2003, s. 95) - vlastní zpracování

Vztah reálně kalkulovaných nákladů, průměrného zisku a dosažené ceny vyjadřuje **retrográdní kalkulační vzorec**. Umožňuje uživateli zohlednění slev a kvantifikaci zisku. Jedná se o kalkulaci ceny, které umožňuje posoudit zda cena, která je dána trhem, pokrývá vynaložené náklady.

Schéma 3.5 - Retrográdní kalkulační vzorec



Pramen: Hanušová (2003, s. 95) – vlastní zpracování

I přes stále trvající oblíbenost užití typového kalkulačního vzorce u mnoha podniků, lze říci, že se částečně upouští od kalkulací nákladů a přechází se ke kalkulacím cenovým, tedy k užívání tzv. retrográdních kalkulací, které pracují s potřebným ziskem či marží.

Modifikací retrográdního kalkulačního vzorce je **kalkulace**, která umožňuje oddělit **fixní a variabilní náklady**. Základním principem této kalkulace je vykázat zvlášť náklady

fixní od nákladů, jejichž velikost je ovlivněna změnou objemu výkonů, tedy od variabilních nákladů.⁷

Schéma 3.6 - Kalkulace umožňující oddělení fixní a variabilních nákladů

Cena po úpravách
- Variabilní náklady výrobku (přímý materiál, mzdy, režie, aj.)
Marže – krycí příspěvek na úhradu FN a zisku
- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek
Zisk v průměru připadající na jeden výrobek

Pramen: vlastní zpracování

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů je modifikací předešlé kalkule variabilních nákladů. Fixní náklady zde nejsou považovány za nedělitelný celek, ale alokují se na principu příčinné souvislosti, tzn. že jsou přidělovány na základě toho, čím byl fixní náklad vyvolán (např. jakým druhem výrobku, skupinou výrobků, dílčí částí sortimentu, nebo zda vznikly v dílně, provozu, závodu, podniku). Zjednodušená struktura tohoto vzorce je následující:

Schéma 3.7 - Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Cena po úpravách
- variabilní náklady výrobku
Marže I
- fixní výrobové náklady
Marže II
- fixní náklady skupiny výrobků
Marže III
- fixní náklady podniku
Zisk v průměru připadající na jeden výrobek

Pramen: Hanušová (2003, s. 945)

⁷ více se kalkulaci variabilních a plných nákladů věnuje část 3.4 a 3.5

3.4. Kalkulace variabilních nákladů

Základním principem kalkulace variabilních nákladů je oddělit fixní náklady, které nesouvisí s kalkulační jednoticí ale s časovým obdobím od nákladů variabilních.

Variabilní náklady

Jedná se o náklady, které se v závislosti na objemu výkonů mění. Lze tedy říci, že s rostoucím objemem výroby přímo úměrně roste i celkový objem těchto nákladů. To platí u tzv. proporcionálních nákladů, jejichž zástupcem jsou jednicové náklady.

Fixní náklady

Pro fixní náklady je charakteristické, že vždy v určitém rozsahu prováděných výkonů jsou neměnné. Tento fakt vede k požadavkům na maximální využitelnost kapacity. Protože čím lépe bude využita kapacita, tím nižší budou fixní náklady na jednotku výkonu. Pakliže je dosaženo horní hranice kapacity, musí být kapacita navýšena. Z hlediska průběhu fixních nákladů to znamená, že dochází ke „skoku“ absolutní výše fixních nákladů. Proto se běžně užívá, že výše fixních nákladů se mění skokově.

Kalkulace variabilních nákladů je tvořena variabilními náklady, které jsou přiřazeny výkonům, zpravidla zahrnují jednicové náklady a také variabilní složku režie, která je vyvolána konkrétním výkonem. Na fixní náklady tato kalkulace pohlíží jako na nedělitelné, vynakládají se pro zajištění podmínek výroby a prodeje v daném časovém úseku. Řeší omezení vypovídací schopnosti kalkulace plných nákladů.

Počátky užívání této kalkulace byly spjaté s tvorbou cen výkonů. Místo kalkulace plných nákladů se začala v souvislosti s cenovým rozhodováním užívat kalkulace ceny s přírážkou. [3]

Kalkulace variabilních nákladů přináší odlišné pojetí podnikového zisku. Podle Krále (2010, s.157) „zdůraznění časového pohledu na vyjádření zisku či ztráty pak přináší nový pohled na fixní náklady, které více než s konkrétními výkony souvisejí s celostním vytvořením podmínek pro průběh podnikatelského procesu.“ Fixní náklady je nutno přiřadit k období, kdy byly produkovány, ne k období kdy byly výkony s nimi spjaté prodány.

Členění fixních a variabilní nákladů má význam řízení hospodárnosti podniku.

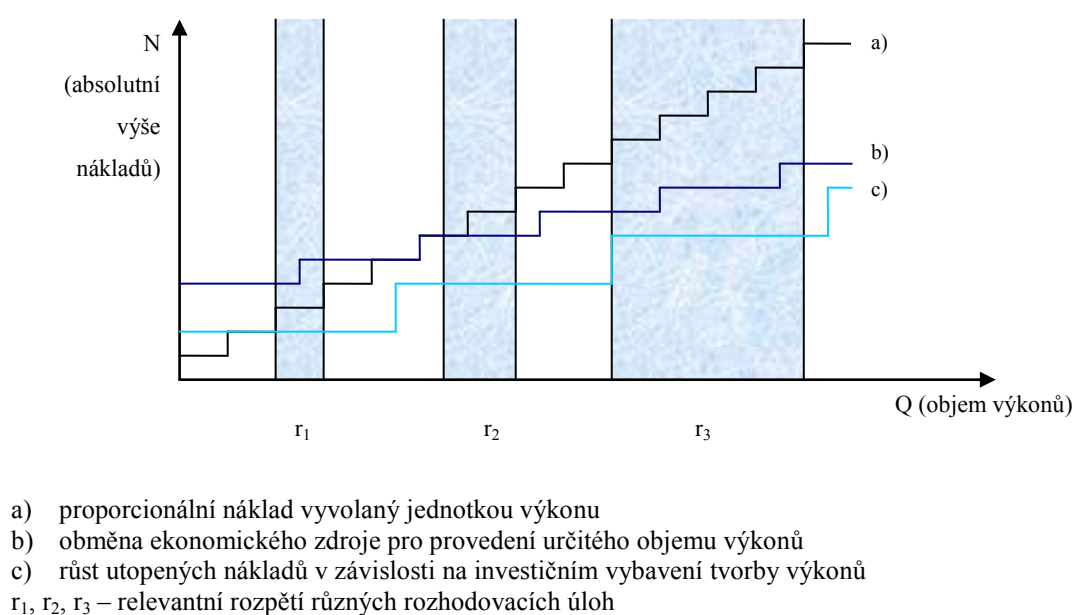
- Řízení hospodárnosti fixních nákladů se zaměřuje na optimální využití výrobních kapacit;

- řízení hospodárnosti variabilních nákladů je založeno na stanovení velikosti nákladového úkolu, kterého má být dosaženo na jednotku výkonu, přičemž je zapotřebí eliminovat vzniklé odchylky.

Oddělený systém řízení fixních a variabilních nákladů přináší mnoho pozitiv. Například umožňuje rychlejší orientaci v sortimentní výhodnosti výkonů, pomáhá při rozhodování, zda pokračovat nebo zrušit výrobu výkonů, a to zejména díky blízkému vztahu variabilních nákladů k nákladům, které jsou pro řešení těchto úloh relevantní. Dále obdobně zpracované kalkulace variabilních nákladů dílčích výkonů, vytvořených ve spolupracujících útvarech, může být ze stejného důvodu použita jako motivační nástroj jejich urychlené finalizace. [7]

Přestože kalkulace variabilních nákladů přinesla kladný vliv na ekonomické myšlení na podnikové úrovni nese s sebou její užití i jistá úskalí. Vychází totiž z pohledu na výrobní činnost jako na nepřetržitou sérii stejně dlouhých časových období. Čas je však zapotřebí chápat jako proměnlivou veličinu. Proto je vhodnější zpracovávat kalkulace na dobu životnosti výrobku. Fixní náklady se projevují jako neměnné spíše v krátkých časových obdobích, zatímco z pohledu delšího časového úseku narůstá proporce nákladů, které lze charakterizovat jako variabilní. Následující schéma vyjadřuje velikost fixních a variabilních nákladů k objemu výkonů. [7]

Schéma 3.8 - Vztah fixních a variabilních nákladů v závislosti na charakteru řešené rozhodovací úlohy



Pramen: Král (2010, s. 162)

3.5. Kalkulace plných nákladů

Principem této kalkulace je odlišení nákladů přímých od nepřímých, přiřazuje konkrétnímu výkonu náklady, které jsou vynakládány v souvislosti s vytvořením výkonu. Na rozdíl od kalkulace variabilních nákladů je výkonu přidělen i fixní náklad, zatímco není věnována pozornost odlišným příčinným souvislostem vzniku fixních nákladů. Její vypovídací schopnost má statický charakter, váže se k jedné variantě činnosti dané množství a strukturou výkonů. Na základě tohoto typu kalkulace se není možno rozhodovat, zda zrušit či omezit ztrátovou výrobu, protože informace, že prodejní cena je nižší než plné náklady výkonu je irelevantní. Proto se kalkulace plných nákladů stává nevhodnou pro rozhodování o struktuře sortimentní skladby, o limitu prodejní ceny nebo pro posouzení ziskovosti výkonu. [3]

Náklady fixní, např. náklady správy a řízení, jsou společné pro skupinu nesourodých výkonů, a jejich přiřazení konkrétnímu výkonu je spíše formální. Společné fixní náklady nemá příčinnou souvislost s konkrétním obdobím. Navíc skutečná výše plných nákladů je zjištělná až posléze.

3.6. Kalkulace tvořená na základě dílčích aktivit – ABC

Zkratka ABC pochází z anglického sousloví Activity-Based Costing⁸ a jedná se o relativně nový přístup ke sledování a přiřazování nákladů. Jedná se o relativně dobře propracovanou oblast, která však v praxi není příliš používána. Metoda ABC je založena na přiřazování nákladů aktivitám, které jsou pro tvorbu výkonů nezbytné na rozdíl od klasických metod kalkulace nevyužívá alokaci nákladů na kalkulační jednici přes nákladová střediska.

Metoda ABC odpovídá na základní otázku, proč vznikly dané náklady a upouští od myšlenky, že za vznikem nákladů stojí rostoucí objem (především růst spotřeby materiálů a mezd). V podstatě se jedná o typ kalkulace úplných nákladů (absorpční metoda), která se snaží zdůvodnit růst nákladů, který není zapříčiněn růstem objemu finální produkce. [12]

Soubor činností, které přetvářejí vstupy na výstupy, lze charakterizovat jako proces. Proces je prostředníkem mezi nákladem a nákladovým objektem, prvkem procesu je aktivita. Ta je definována jako činnost, která musí být vykonána, aby mohl vzniknout nákladový

⁸ Metoda ABC byla uvedena do praxe týmem prof. Kaplana, Coopera a Johnsona z Harvard Business School v druhé polovině osmdesátých let 20. století

objekt, tedy výkon (nejčastěji výrobek). Vstupem modelu jsou výrobní faktory, nazývané jako zdroje a výstupy jsou nazývány nákladovými objekty.

Postup při tvorbě ABC

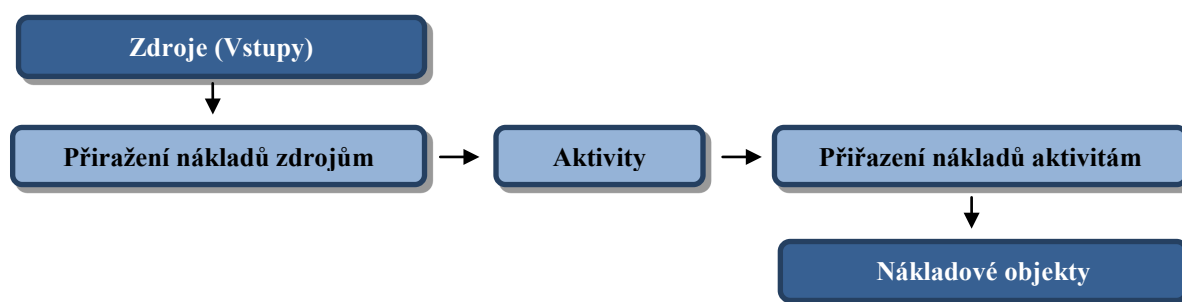
Nejprve je zapotřebí identifikovat časově i věcně ohraničené aktivity v procesu. Je vhodné vytvořit si schéma procesů, které je doplněno vztahy mezi nimi. Poté dochází k rozpoznání zdrojů, ke kterým jsou přiřazeny aktivity. Výrobní faktory jsou seskupovány tak, jak věcně souvisejí s příslušnou aktivitou. Po nalezení příčiny vzniku nákladu, je nutné tuto aktivitu ocenit. V této fázi se rozpočítávají celkové režijní náklady v podobě podpůrných režii vynaložené konkrétní aktivitou. Existují metody, jak tyto náklady na podpůrné režie rozpočítat:

- metoda, kdy veškeré náklady podpůrné režie se rozpočítají na hlavní procesy,
- metoda, při které se procesy z nejnižších hierarchických úrovní alokují na procesy úrovně vyšší.

Při další fázi se definuje nákladový objekt (předmět alokace). Může se jednat o zákazníky, produkty, služby, dodavatele. Podstatné však je, že se musí sledovat takový objekt, který zapříčiňuje vznik nákladu a má bezprostřední efekt pro podnik.

V závěru se na nákladový objekt alokují příslušné náklady. Lze přiřadit oceněné aktivity jen těm nákladovým objektům, které tyto aktivity spotřebovaly. [11]

Schéma 3.9 - Proces aplikace metody ABC



Pramen: vlastní zpracování

Nevýhody při aplikaci metody ABC

Metoda kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám v praxi přináší mnoho komplikací, např.:

- časová náročnost při zajišťování dat, s růstem počtu hodnocených aktivit roste i množství zjišťovaných dat;
- při analýze dílčích aktivit dochází k problémům s přiřazováním nákladů, které jsou společné více aktivitám;
- nutnost odlišit procesy vyvolané množstvím výkonů od procesů, jejichž objem není ovlivněn množstvím výkonů; [7]
- nutnost změnit formu myšlení. Je zapotřebí přestat chápat podnik jako soubor středisek a zaměřit se na procesy, získat přehled o aktivitách;
- personální náročnost, je nutná všestrannost vedoucích pracovníků.

Metoda, vzhledem ke své náročnosti, je používána spíše selektivně, je aplikována na aktivity a činnosti, u kterých je zobrazení procesů tradičními postupy složité a existuje zde možnost vzniku velkého množství chyb.

Kalkulace zpracovaná metodou ABC je vhodná pro určení nákladové náročnosti nestandardních a v malých objemech prováděných výkonů. Cílem metody je zvýšení transparentnosti vzniklých nákladů a výkonů, dále snížení nadbytečných a neefektivních činností a nadstandardních výkonů.

Výše popisovaná metoda přiřazování nákladů dílčím aktivitám není u nás příliš známá. Aplikace této metody přináší velká úskalí. Firmy většinou nemají zájem měnit zaběhnutý přístup kalkulací svých nákladů. Pro zavedení této metody je zapotřebí mít zkušeného pracovníka, který se už s touto metodou setkal.

3.7. Kalkulace v nesdružených výroбах

3.7.1. Základní metoda kalkulace nákladů

Užívá se v případech, kdy útvar hlavní činnosti kompletně zajistí výrobu jednoho druhu finálního výkonu. Jedná se o homogenní produkci s opakovaným nepřetržitým cyklem, kde nevzniká nedokončená výroba. Náklady v kalkulaci užívané u této základní (prosté) metody je zapotřebí členit na přímé a nepřímé a v podrobnějším členění i na jednicové a režijní. Výkony jednotlivých útvarů jsou oceňováni předem stanovenými náklady. Pro účely výsledné kalkulace je možné zjistit vzniklé odchylky a to srovnáním skutečných s předem stanovenými náklady.

Schéma 3.10 - Grafické znázornění základní (prosté metody)

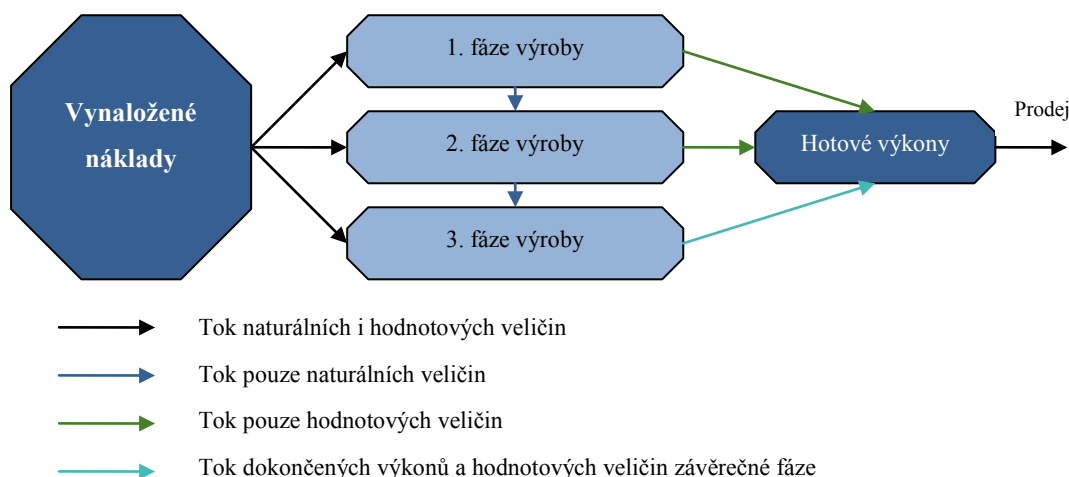


Pramen: Král (2010, s. 221)

3.7.2. Fázová metoda kalkulace nákladů

Užívá se ve výrobních procesech, u nichž dochází k sekvenčnímu předávání rozpracované výroby, neboli výrobu jednoho druhu finálního produktu zajišťuje několik útvarů. Náklady vynaložené v různých fázích jsou sledovány odděleně. Náklady přímé jsou přiřazovány jednotlivým fázím, zatímco režijní náklady se na základě vhodně zvolené rozvrhové základny rozpočítávají. V každé fázi vzniká rozdílné množství výkonů, proto se užívá prostá metoda kalkulace pro každou samostatně. Jelikož každá fáze vykazuje své náklady a nepřebírá výkony fáze předešlé, nejsou výkony předané předmětem hodnotového zobrazení.

Schéma 3.11 - Grafické znázornění fázové metody



Pramen: Král (2010, s. 222) - vlastní zpracování

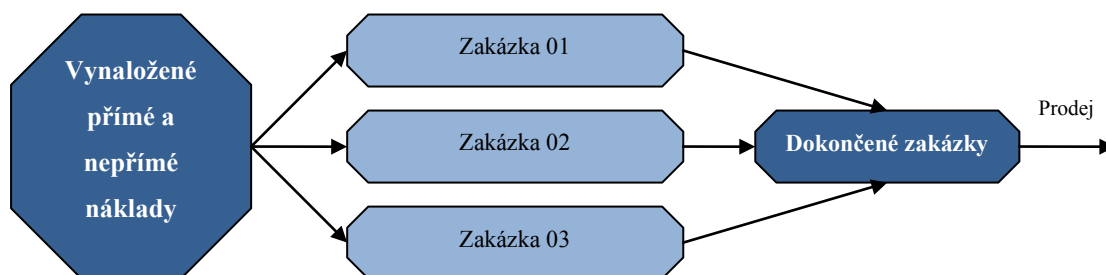
3.7.3. Zakázková metoda kalkulace nákladů

Zakázková metoda nachází užití především v kusové a malosériové výrobě, v podnicích, které provádí výkony na základě individuálních objednávek zákazníků. Zakázky mají nejčastěji charakter jedinečnosti a neopakovatelnosti. Předmětem kalkulace je jednotlivý výrobek či malá série stejných výrobků. Náklady na jednotlivé zakázky jsou odlišné, proto je nutné sledovat je odděleně. Jsou vykazovány v evidenčních a kalkulačních listech, které tvoří samostatný analytický účet výroby. Vzniklé přímé náklady jsou přiřazovány přímo zakázce

a nepřímé náklady jsou kumulovány na účtech režii, které jsou na základě vhodně zvolené rozvrhové základny alokovány na zakázky. Každé zakázce je přiděleno číslo a vydává se samostatný výrobní příkaz. [9]

Zakázková metoda je přehledná a poměrně jednoduchá, a proto přispívá k jednoduššímu řízení. Výhodná je především u malého a středního podnikání, kdy výrobce přijme zakázku a v přiměřené době ji zpracuje. Problémovější může být stanovení přímých nákladů u opravárenských činností, kdy až při provádění úkonu podnikatel zjišťuje, jaké náhradní díly bude potřebovat, druhá část přímých nákladů v podobě mezd určí ze spotřeby času na zakázku a mzdové sazby na jednotku času.

Schéma 3.12 - Grafické znázornění zakázkové metody

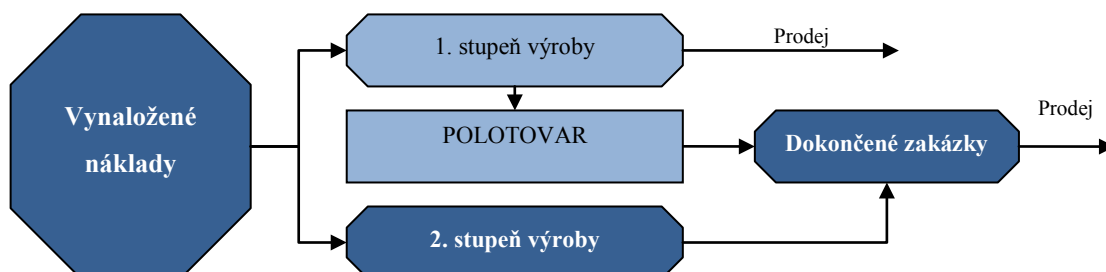


Pramen: Král (2010, s. 223) – vlastní zpracování

3.7.4. Stupňová metoda kalkulace nákladů

Postupná metoda se užívá především ve zpracovatelském průmyslu. Nejprve jsou vyráběny polotovary, které se později mění ve finální výrobky. Každý stupeň výroby přijímá polotovary od stupně předchozího, který tento polotovary jako materiál a přidružuje jim své náklady zpracování. Tím pádem dochází ke kumulaci nákladů jednotlivých stupňů. Dokončené výrobky jsou postupně předávány na skly polotovarů či hotových výrobků.

Schéma 3.13 - Grafické znázornění stupňové výroby



Pramen: Král (2010, s. 222) – vlastní zpracování

3.8. Analýza odchylek

Účel analýzy odchylek je především stanovení jejich hodnoty, zjištění příčiny vzniku, vyhodnocení důsledků, které způsobily a přijetí opatření, které zamezí jejich vzniku v budoucnosti. Odchylka je v podstatě jakýkoliv rozdíl od požadovaného předem určeného stavu. Nebo představuje rozdíl skutečného stavu od standardu. Odchylka může mít dvojitou podobu – pozitivní a negativní. Pozitivní odchylka je taková, kdy dojde ke vzniku menšího množství nákladů než bylo plánováno, opakem je odchylka negativní. Zkoumání odchylek nemusí však probíhat pouze v oblasti nákladů. Lze komplexně sledovat dosaženou hodnotu zisku. Odchylek může být obvykle dosaženo díky změně:

- prodejní ceny,
- variabilních nákladů,
- fixních nákladů,
- objemu prodaného množství výkonů. [7]

Matematicky rozlišit faktor, který ovlivňuje odchýlení se od plánovaného zisku napomáhá následující rovnice:

$$Z = c \times Q - v \times Q - F$$

Z	celkový zisk,
c	prodejní cena na jednotku výkonu,
Q	objem prodaných výkonů,
v	variabilní náklady na jednotku
F	celkové fixní náklady.

Odchylka variabilních nákladů

Výpočet celkových variabilních nákladů je dán součinem variabilního nákladu na jednotku (v) a množstvím (Q). Odchylka tím pádem může být důsledkem změny ceny variabilního zdroje, např. ceny materiálu, energie, nebo změnou objemu.

Odchylka fixních nákladů

Lze vyjádřit tzv. absolutní odchylku, která vypovídá o úspoře či překročení fixních nákladů v absolutní hodnotě. Pomocí objemové odchylky lze zase vyjádřit relativní úsporu či překročení vzniklé lepším či horším využitím kapacity. Fixní náklady obvykle mají tendenci neměnit se s růstem množství výkonů, přesto zde existuje jakási citlivost změny fixních nákladů při změně objemu výkonů. Proto je nutné kvantifikovat i relativní velikost

odchylky F. Jejím porovnáním s absolutní odchylkou lze zjistit, do jak míry se tato citlivost projevuje. [7]

Členění odchylek podle faktorů, které zapříčinily vznik odchylky [7]

Kvantitativní odchylka

Vzniká změnou množství spotřeby materiálu či práce, nebo také změnou velikosti objemu výkonů. Jinak řečeno jsou důsledkem rozdílu mezi standardním a skutečným objemem spotřeby ekonomického zdroje, objemem tvorby výkonů nebo objemem prodeje. Odchylka objemu prodeje se projeví změnou výnosů a také změnou celkových variabilních nákladů.

Kvalitativní odchylka

Vzniká změnou ceny materiálu, změnou hodnoty mzdového tarifu, v případě výnosů se může jednat i o změnu ceny prodávaných výkonů.

Odchylka struktury

Odchylky struktury vyjadřují změny ve struktuře výkonů nebo zdrojů vstupujících do výkonu. Jedná se především o strukturu druhů materiálu a druhu práce. Je zapotřebí především zjistit průměrnou cenu jednotky vstupujících druhů materiálu při standardní a skutečné struktuře vstupů. Změna odchylky ze změny struktury je vyjádřena vynásobením změny průměrné ceny a skutečné celkové spotřeby vstupu. [7]

Analýza odchylek může tím vyšší vypovídací schopnost, čím je podrobnější. Analýze může předcházet vytvoření standardů, tedy stanovení výše hodnotové veličiny, např. nákladů, ceny, zisku, nebo naturální veličiny na jednotku výkonu, kterých by mělo být dosaženo. Jedná se o složitý proces, jehož výsledkem může být vytvoření předpokladů pro efektivní fungování společnosti.

Důležité je se nejen zaměřit zda došlo ke změně hodnotových či naturálních veličin, ale co zapříčinilo jejich odlišnost od plánovaného stavu. Změnu ceny může ovlivnit snížení či zvýšení poptávky po výkonu, přírodní klimatické podmínky, změnu variabilních nákladů může ovlivnit navýšení mzdového tarifu vlivem nárůstu minimální mzdy.

3.9. Rozpočetnictví

3.9.1. Pojmové vymezení rozpočtů

Rozpočet je plán, pomocí něhož se zjišťují náklady a výnosy podniku nebo jeho vnitropodnikových útvarů na jejich plánovanou činnost v určitém období. Je zapotřebí rozlišit pojem plánování od pojmu rozpočetnictví. **Plánování** lze chápat spíše jako proces stanovování cílů a určení způsobů, jak jich docílit, zatímco **rozpočtování** je proces formulování hodnotově vyjádřených cílů jehož výstupem je rozpočet. Rozpočet se stává významným nástrojem řízení, který se na rozdíl od předběžné kalkulace zaměřuje na náklady i výnosy organizačních jednotek. Rozpočty se dělí z hlediska časového na krátkodobé a dlouhodobé a z hlediska organizačních celků, za které se rozpočty sestavují. Organizačními celky jsou vnitropodnikové útvary (např. dílna, provoz, středisko).

Smyslem rozpočtování rozhodně není stanovení cílů, které se musí striktně dodržet. Takovýto přístup může mít za následek následné zkreslování skutečných údajů, ve snaze zakrýt rezervy při stanovování veličin. [7]

Podle Fibírové (2007, s. 350) je základním úkolem rozpočtu: „kvantifikovat vývoj hodnotových veličin (nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, příjmů a výdajů)“ pro stanovené období, pro stanovený objem a strukturu činností, pro podnik jako celek či pro střediska, při předpokládaných změnách podmínek v procesu výroby výkonů. [3]

3.9.2. Funkce rozpočtů, členění rozpočtů

Rozpočet plní několik základních funkcí, kterými jsou například:

- **motivační** (při splnění úkolu v souladu se stanovenými cíly jsou příslušní řídící pracovníci odměněni),
- **kontrolní** (v rámci průběžných kontrol plnění rozpočtů je zjišťováno procento plnění celkového cíle pro dané období, při zjištění výraznějších odchylek se hledají její příčiny, je zapotřebí buď rozpočet upravit, nebo se na problémové místo důkladně zaměřit),
- **plánovací** (stanovení cílů na dané období),
- **koordinační** (je nutná koordinace činností jednotlivých středisek, zejména je důležitá komunikace řídících pracovníků),
- **přidělovací** (na základě rozpočtů se přidělují střediskům úkoly),
- **měření výkonnosti** jednotlivých středisek. [3, 7]

Členění z hlediska časového

- **dlouhodobé rozpočty** vycházejí z podnikových strategií podniku, jedná se o rozhodování o dlouhodobých záměrech podniku, sestavují se na dobu delší pěti let;
- **střednědobé rozpočty** jsou sestavovány na období delší jednoho roku, jedná se o zpřesnění dlouhodobých rozpočtů na konkrétnější časový úsek;
- **krátkodobé rozpočty** se sestavují na období kratší než je jeden rok, v případě měsíčních či čtvrtletních rozpočtů lze hovořit o operativních rozpočtech, v souvislosti s měnícími se podmínkami jsou krátkodobé rozpočty sestavovány jako reakce na tyto skutečnosti.

Členění z hlediska podnikové úrovně

- **celkové rozpočty** mohou mít podobu podnikového rozpočtu, který je složen z rozpočtové výsledovky, rozvahy, peněžních toků, jedná se o sumarizaci dílčích rozpočtů;
- **dílčí rozpočty** jsou sestavovány za jednotlivá střediska. [2]

Členění z hlediska stanovení limitu rozpočtu

- **limitní** (v rozpočtu je stanovena maximální hodnota nákladů, která v daném období nesmí být překročena);
- **nelimitovaný** (jedná se o volnou formu rozpočtu, ve kterém jsou stanovovány spíše odhadované částky).

Členění na klouzavý a časově vymezený rozpočet

- **klouzavý** je sestavován jak na celé období, tak i na kratší časové úseky, funkcí klouzavého rozpočtu je upřesňování (aktualizace) celého rozpočtu;
- **časově vymezený** (rozpočet na pevné období) je sestavován na celé období a není upravován o změny, které mohou nastat. [2]

V podnikové praxi je důležité především dobře formulovat dlouhodobé strategie a plány. V rámci krátkodobých plánů pak management musí pružně reagovat na změny v podnikatelském prostředí. Plánování není pouhé stanovení cílů, ale především se jedná způsob zhodnocení efektivnosti. Z pohledu řízení je důležité, aby rozpočty sestavované na úrovni výrobních středisek byly v souladu s rozpočtem celkovým, aby nedocházelo k jejich

vzájemné kolizi. Z dlouhodobého časového hlediska by rozpočty měly napomáhat při optimalizaci činnosti firmy.

3.9.3. Proces sestavování rozpočtu

V první fázi musí být sestavením rozpočtu pověřeni konkrétní zaměstnanci. V případě, že má společnost controllingové oddělení, budou jeho pracovníci pomáhat řídicím pracovníkům středisek s přípravou rozpočtů. Sestavováním celkového podnikového rozpočtu jsou pověřeni vrcholoví manažeři společnosti, kteří za tímto účelem vytvoří tým pro sestavení rozpočtu. [3]

Controlling zpracovává metodické postupy při sestavování rozpočtů a vymezují základní informační zdroje a určují časový harmonogram. Metodické postupy jsou posléze předány řídicím pracovníkům. [3]

Samotný proces rozpočtování zahrnuje několik následujících kroků. V první fázi se stanovují cíle, kterých má být dosaženo. Poté jsou shromažďovány potřebné údaje, které budou tvořit podklady pro sestavování rozpočtů. Na úrovni podnikových útvarů pak dochází k samotnému vytvoření rozpočtu, který po uplynutí období, na který byl sestaven, je srovnán se skutečností a jsou analyzovány odchylky od plánu. Účelem zjišťování odchylek je zajištění toho, aby v následujícím období se příslušný vnitropodnikový útvar vzniků odchylek vyvaroval.

V následující podkapitole se budu věnovat rozpočtu režijních nákladů, který podle mého názoru je důležitou součástí řízení hospodárnosti v podniku. Rozpočty režijních nákladů jsou komplikovaným problémem, navíc podíly těchto nákladů na celkových nákladech mají vzrůstající tendenci.

3.9.4. Rozpočet režijních nákladů

Struktura rozpočtu

Struktura rozpočtu se odvíjí od způsobu stanovování druhu nákladů. V prvé řadě je zapotřebí náklady členit na přímé a nepřímé režijní náklady. Důležité je členění nákladů na variabilní a fixní část, to navazuje na druhové a účelové členění. Ve složitějších podmínkách je možné toto členění také kombinovat. Vhodné je i rozlišovat prvotní (externí) a druhotné (interní) náklady.

Metody sestavování rozpočtu

Podle Krále (2010, s. 323) různorodost nákladových položek způsobuje existenci velkého množství metod, přesto lze zobecnit, že jejich základními odlišujícími prvky jsou prvotní vstupy, způsob jejich zpracování a výstup.

Za prvotní vstupy jsou používány skutečně dosažené úrovně režijních nákladů. Přestože se jedná o snadno zjistitelné informace, existují zde jistá omezení a to v podobě nahodilých událostí, které budou mít dopad na zpracování dalších rozpočtů. Proto je nutné tyto vlivy různými úpravami eliminovat. [7]

I způsobů zpracování prvotních údajů je hned několik. Například indexní metoda vychází ze skutečné úrovně nákladů v minulém období. Principem je aplikace indexů, které vyjadřují růst či pokles nákladových položek vzhledem ke změnám v objemu výkonů. Dále existují matematické a statistické metody, které určují korelační vztah mezi výkonem a náklady. Přičemž nezávisle proměnou je měřitelný výkon a závisle proměnnou je vzniklý náklad. Tyto metody jsou známy pod názvem regresní a korelační analýzy. [3]

Podle Fibírové (2007, s. 380) „způsob stanovení nákladového úkolu je nejvýznamněji ovlivněn závislostí nákladů na faktorech, které ovlivňují jejich výši.“ Jako nástroj řízení variabilní režie se užívá její normativ, jako nástroj stanovení nákladového úkolu pro fixní režii limit. Princip stanovení normativu vychází z volby faktorů, které mají vliv na vývoj nákladů. Limity jsou aplikovány zpravidla pro jednotlivé složky nebo skupiny fixních nákladů. Při stanovování limitů se v rozpočtu oddělují takové fixní náklady, jejichž vznik je nevyhnutelný od těch, které lze ušetřit. [7]

Závěrem je potřeba říci, že jestliže má řízení dobře fungovat, je zapotřebí pravidelně srovnávat výsledky skutečně dosažené se stanoveným plánem. V případě odlišností je důležité identifikovat příčiny těchto odchylek. Ty mohou vzniknout dvěma způsoby:

- stanovený rozpočet vycházel z jiných podmínek než, ke kterým v průběhu daného období došlo,
- stanovený úkol rozpočtu byl nereálný.

Výstupem kontroly rozpočtů je zpráva o rozpočtu. Součástí této zprávy jsou komentáře a vysvětlivky, které k jednotlivým položkám podávají informace o vzniklých odchylkách. Při sledování odchylek je stanovena tzv. hladina významnosti, což lze charakterizovat jako procentuální hranici, která rozlišuje odchylky na významné a akceptovatelné. Tato hranice bývá stanovována okolo 5 %. Pakliže dojde k překročení

hranice, musí odpovědní pracovníci analyzovat a vysvětlit jejich příčiny vrcholovému vedení, popřípadě přijmou i vhodná opatření. Odchytky lze dělit na pozitivní a negativní. [12]

3.9.5. Hlavní souhrnný rozpočet

Je tvořen plánovanými rozpočtovanými finančními výkazy. Hlavní rozpočet musí projít schvalovacími procedurami vrcholovým vedením a stává se tak závazným dokumentem pro všechny zainteresované osoby.

Podle Petříka (2009, s. 37) „obsahuje rozpočtový proces tyto kroky:

- zajišťování podkladů (minulé výsledky a výkonnost, interní a externí informace),
- stanovení dlouhodobých cílů firmy vyplývajících z taktického a strategického plánu,
- určení rozpočtového výboru, který je zodpovědný za vypracování dílčích a souhrnných rozpočtů,
- stanovení odhadu budoucího vývoje,
- proces plánování (příprava podpůrných rozpočtů, připomínkové řízení, vypracování sumarizovaného rozpočtu a hlavního rozpočtu),
- proces kontroly (zjištění aktuálních stavů, srovnání s plánem, identifikace odchylek, analýza),
- zavedení nápravných opatření k odstranění nerovnováh a jejich monitoring.“

Rozpočtované výkazy

➤ *Rozpočtová rozvaha*

Na rozdíl od rozvahy je rozpočtová rozvaha méně podrobná. Často podniku postačí, když rozpočtuje jen změny stavu a ne obraty příslušného účtu. Například oběžná aktiva se rozpočtují pouze jako změna stavu a dlouhodobý kapitál a dlouhodobý majetek se rozpočtují i pomocí obrátů.

Rozpočtová rozvaha se obsahem a strukturou od rozvahy finančního a to hlavně kvůli potřeb managementu. Existují zde tlaky na rozdílnost v ocenění aktiv, závazků a vlastního kapitálu. Projevuje se to zejména na ocenění dlouhodobých aktiv, kdy je preferováno spíše ocenění reprodukční cenou než historickou pořizovací cenou. Také pojetí nákladů může být odlišné, vychází se více z hodnotového a ekonomického pojetí.

➤ **Rozpočtová výsledovka**

Rozpočtová výsledovka může být sestavována jak v druhovém tak i v účelovém členění. Jednou z částí je **příprava rozpočtu výnosů z prodeje**. Celkové výnosy jsou ovlivňovány jak rozhodováním zákazníků, tak i stavem ekonomiky a konkurenceschopnosti podniku. Rozpočet výnosů je tvořen na základě plánu prodeje konkrétních výrobků.

Dalším krokem je stanovení struktury rozpočtu nákladů. Náklady se členění na variabilní a fixní, které jsou dále děleny na jednotlivé stupně. Fixní náklady je nutno podrobně rozlišit na fixní náklady výkonu, útvaru, skupiny útvarů, správy. [3]

Tab. 3.1 - Struktura rozpočtové výsledovky

Výnosy z prodeje
- variabilní náklady prodaných
Marže I
- fixní náklady výrobku
Marže II
- fixní náklady skupiny výrobků
Marže III
- fixní náklady střediska
Marže IV
- fixní náklady podniku
Zisk podniku

Pramen: Král (2010, s.282) – vlastní zpracování

➤ **Rozpočet peněžních toků**

Rozpočet peněžních toků někdy nazývaný jako peněžní rozpočet má za úkol zabezpečit podniku likviditu. Existuje-li předpoklad nedostatku peněžních prostředků či peněžních ekvivalentů, je možno tuto situaci řešit půjčkou od banky či soukromých subjektů. Naopak přebytek je hodno investovat do bezpečných a dostatečně likvidních finančních instrumentů. [12]

Dalším úkolem rozpočtu cash flow (CF) je, že funguje jako zdroj informací pro řízení koordinačních vztahů mezi aktivitami, které jsou zdrojem peněz. Minimální požadavek na členění rozpočtu je rozlišení provozní a investiční činnosti a financování.

Při tvorbě rozpočtu cash flow lze využít dvě metody. Přímá metoda poskytuje informace o příjmech a výdajích vykázaných z titulu vzniku úhrady pohledávek a závazků.

Příjmy a výdaje ovlivňují stav a vývoj finančních prostředků. Odečtením výdajů od příjmů se zjišťují čisté peněžní toky z hlavní činnosti. Úpravou výsledku hospodaření z hlavní výdělečné činnosti lze zjistit změnu (vzrůst či pokles) finančních prostředků. Tato metoda je nazývána nepřímá.

Kromě sestavení rozpočtu CF z hlavní výdělečné činnosti je podstatné i sestavení

- rozpočtu investiční činnosti, který vychází z výdajů, které bude muset podnik vynaložit na pořízení dlouhodobého majetku a počítá i s příjmy, které získá prodejem fixních aktiv;
- rozpočtu financování, který vychází z podkladů o příjmech a výdajích souvisejícími s úhradou půjček a úvěrů. [7]

Rozpočet peněžních toků navazuje na rozpočtovou výsledovku. Pomocí získaných informací z obou rozpočtů lze sestavit rozpočet CF nepřímou metodou, pomocí níž dochází ke kontrole správnosti vazeb mezi rozpočty. [7]

3.10. Rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací

Kalkulace je postup, pomocí kterého lze vypočítat náklady na předem určený výkon, zatímco rozpočet je sestavován za účelem poskytnutí informací o nákladech a výnosech příslušného organizačního celku na základě předpokládaných úkolů v budoucnosti.

O rozdílech mezi rozpočtem a kalkulací vypovídá následující tabulka:

Tab. 3.2 - Rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací

Kalkulace	Rozpočet
Je sestavována k ocenění výkonu (výrobku, služby)	Je sestavován v souvislosti s činností vnitropodnikového útvaru
Je vytvářena na určitý počet kusů	Je vytvářen pro určitý časový úsek
Zaměřuje se na náklady	Zaměřuje se mimo jiné na náklady a výnosy
Počítá s náklady, které lze do kalkulace	Počítá se všemi náklady
Kumuluje režijní náklady do výrobních, správních a odbytových režii	Detailně se zaměřuje na režijní náklady

Pramen: vlastní zpracování

Kalkulace i rozpočty plní v rámci manažerského účetnictví nezastupitelnou roli. Jsou zdrojem informací pro plánování, přijímání manažerských rozhodnutí a zhodnocení

výkonnosti společnosti. Je důležité, aby celý systém manažerských informací byl vzhledem k neustále se měnícím tržním podmínkám pravidelně aktualizován. Jen kvalitní a dobře sestavené rozpočty a kalkulace mohou efektivně pomáhat dosáhnout naplnění strategických cílů firmy.

4. Praktická aplikace manažerského účetnictví ve stavební výrobě

Při psaní praktické části diplomové práce jsem se rozhodla spolupracovat se společností Bytprům, v. d. Cílem této části diplomové práce je seznámit čtenáře s vybranou společností, její činností a konkrétní zakázkou. Pokusím se identifikovat podstatu rozpočtování ceny zakázky ve stavební výrobě a vystihnout důvody odchylky skutečných nákladů od plánovaných.

Obr. 4.1 - Logo společnosti⁹



Společnost je držitelem několika cechů, osvědčení a certifikátů. Výzkumný ústav pozemních staveb – Certifikační společnost, s. r. o. udělila společnosti certifikát v oblasti managementu kvality, environmentu a bezpečnosti a ochrany zdraví při práci podle ČSN EN ISO 9001 : 2009, 14001 : 2005, 18001 : 2008.

Cílem společnosti je vytváření předpokladů stability a prosperity společnosti a tím zabezpečit spokojenost zaměstnanců a zákazníků. Společnost trvale plní požadavky mezinárodních systémových norem a normativů. Snahou společnosti je dodávat jakostní výrobky a služby, dále usiluje o to, aby veškeré současné aktivity, strategické kroky a plány přispívaly k ochraně životního prostředí. Zvláštní pozornost směřuje do oblasti bezpečnosti práce, nakládání s odpady, nakládání s chemickými látkami. Prioritami v této oblasti je aktivní přístup k ochraně zdraví lidí a životního prostředí a trvalé zlepšování environmentálního chování společnosti. Těchto cílů je dosahováno především:

- prevenčním přístupem k problematice BOZP a životního prostředí, včetně předcházení možnosti vzniku úrazu a neustálé zlepšování integrovaného systému;

⁹ Pramen: Webové stránky výrobního družstva. Dostupné z: <http://www.bytprum.eu/>

- aktivním plněním požadavků legislativy platné pro oblast životního prostředí, ochrany zdraví a bezpečnosti práce;
- zvyšováním povědomí zaměstnanců o ochraně životního prostředí a bezpečnosti práce;
- informováním zaměstnanců a veřejnosti o vlivech své činnosti.¹⁰

4.1. Obecné informace o družstvu

Tabulka 4.1 obsahuje základní charakteristiky společnosti zjistitelné z obchodního rejstříku.

Tab. 4.1 - Charakteristika organizace

Firma	Bytprům, výrobní družstvo v Ostravě
Právní forma	Výrobní družstvo
Identifikační číslo	00031488
Sídlo	Výškovická 38, Ostrava - Zábřeh
Rozhodující předmět činnosti	Stavební činnost
Datum zápisu do OR	20.9.1920
Základní členský vklad	10.000 Kč
Zapisovaný základní kapitál	20.000.000 Kč

Pramen: Obchodní rejstřík. Dostupné z: <http://obchodnirejstrik.cz/bytprum-vyrobní-druzstvov-ostrove-31488/> - vlastní zpracování

Historie družstva

Organizace vznikla 20. 9. 1920 jako Výrobní družstvo malířů pokojů, písma, natěračů a příbuzných odvětví v Moravské Ostravě, společenstvo s ručením omezeným. V roce 1969 dochází dle dohody o sloučení ke spojení družstva Elektro-instalace pracovní a výrobní družstvo Ostrava s výrobním družstvem Bytprům v Ostravě. K dalšímu slučování podniků dochází v roce 1973, kdy přejímaným družstvem je Drumon se sídlem ve Vítkovicích. Majetek, závazky a práva tímto sloučením připadají na výrobní družstvo Bytprům. K poslednímu spojování podniků došlo v roce 1978 a to s družstvem STAVBA.

Zakladatelé družstva byli pan Antonín Buriánek a pan Oskar Horák ve funkci od roku 1923 jako pokladník, 1925 účetní, 1930 předseda představenstva.

¹⁰ Pramen: Integrovaná politika kvality, ochrany životního prostředí a BOZP.

Dostupné z: www.bytprum.eu/certifikaty

4.2. *Předmět podnikání*

Společnost se zabývá širokou škálou stavebně-výrobních činností a jinými doplňkovými činnostmi. Nabízí:

- malířství / natěračství,
 - malba interiérů, nátěry ocelových konstrukcí, strojů, fasád,
- klempířství / pokrývačství / zámečnictví,
 - tesařské, klempířské, pokrývačské práce, zámečnické práce, vzduchotechnika a klimatizace, realizace střech a střešních krytin, nátěry střech,
- voda / plyn / topení,
 - instalatérské a topenářské práce, zdravotní technika, servis plynových kotlů, revizní činnost,
- hlavní stavební výrobu,
 - rekonstrukce rodinných a bytových domů, zateplování fasád, výměna oken, sádkartonové konstrukce, opravy balkonů a teras, oddrenážování objektů, koupelny - obklady a dlažby, dodávka a výstavba plotů,
- dlaždičství / asfaltérství,
 - zemní práce, výstavba, rekonstrukce a opravy komunikací, demoliční práce,
- nákladní dopravu / pneuservis / ekologickou likvidaci autovraků,
- pronájem nebytových prostor,
 - pronájem skladů, kanceláří a dílen. [16]

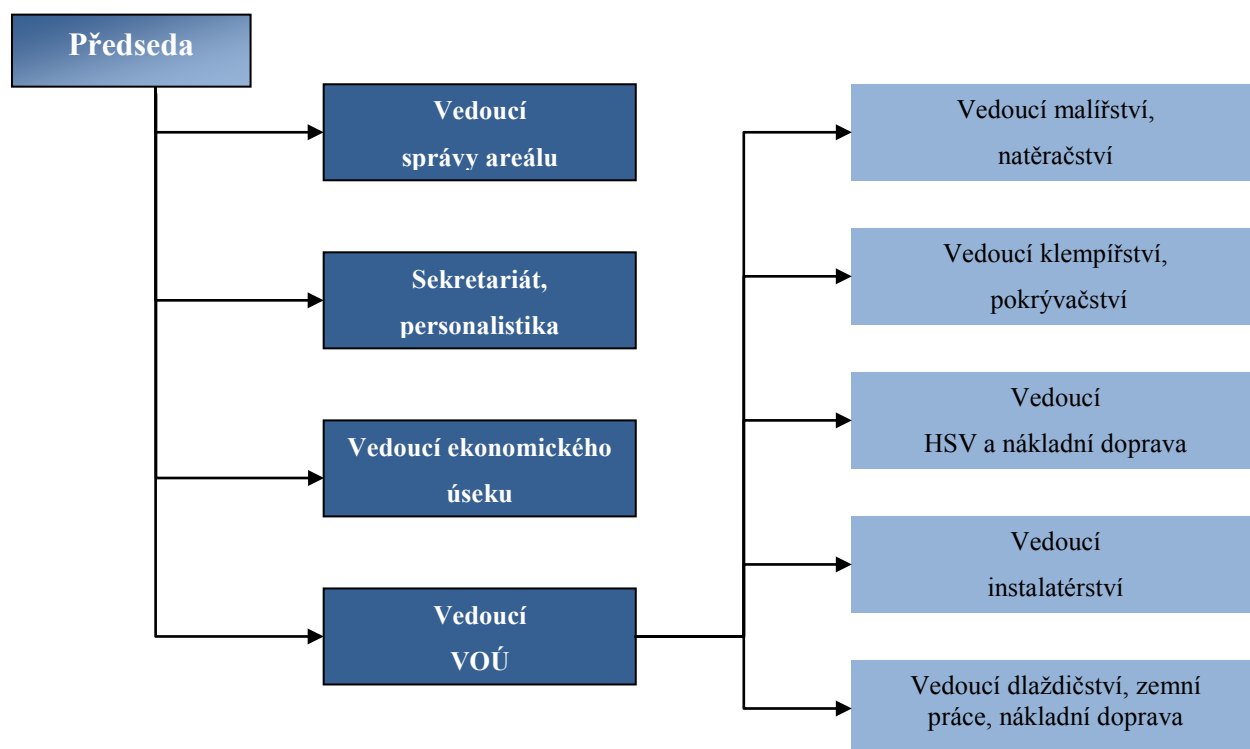
4.3. *Struktura družstva*

Společnost nemá pro dnešní dobu typickou formu podnikání v podobě kapitálové společnosti, ale jedná se o výrobní družstvo. Od této formy se odvíjí struktura vedení společnosti. V čele stojí předseda společnosti, první a druhý místopředseda družstva. Představenstvo je tvořeno šesti členy¹¹. O dozor nad fungováním družstva se starají čtyři členové kontrolní komise. Ze stanov družstva vyplývá, že členové představenstva a kontrolní komise nesmí být podnikateli ani členy statutárních a dozorčích orgánů právnických osob s obdobným předmětem činnosti jako je předmět činnosti družstva.

Současná podoba organizační struktury je znázorněna ve schématu 4.1.

¹¹ Dle stanov se počet členů představenstva musí pohybovat v rozmezí 5-9

Schéma 4.1 - Organizační struktura



Pramen: Webové stránky výrobního družstva. Dostupné z <http://www.bytprum.eu/kontakt/organizacni-struktura.html>

Vedoucí ekonomického úseku je nadřízena třem účetním, přičemž každá z nich se zaměřuje na specifický úsek účetnictví. První zajišťuje účtování mezd, pojištění, zpracování daňových přiznání a vedení statistik, druhá je hlavní účetní, která má na starosti pokladnu a účtování majetku, třetí je řadová účetní. Provozovna klempířství, HSV, instalatérství a dlaždičství mají své vlastní ekonomky.

Správa družstva je složena z předsedy, ekonomického a výrobního úseku. Správa řídí výrobní a nevýrobní provozovny v okrese Ostrava v členění na tyto provozovny:

- 02 - natěrači,
- 03 - pokrývači a klempíři,
- 34 - instalatéři a topenáři,
- 45 - hlavní stavební výroba a nákladní doprava

a v okrese Nový Jičín provozovnu

- 68 - dlaždiči a doprava Bílovec.

Mezi nevýrobní provozovny patří:

- 10 - ústředí družstva,
- 12 - správa ostatního majetku družstva + ostatní závazky ze zrušených provozoven,

- 13 - správa nemovitostí - externí pronájmy,
- 06 - údržba a správa areálu Ostrava-Zábřeh,
- 60 - ostatní rekreační střediska (Horní Bečva),
- 50 - bytové hospodářství.¹²

4.4. Ekonomická situace

V následující podkapitole se budu snažit nastínit ekonomickou situaci družstva v posledních letech, která není nikterak příznivá. Veškeré získané hodnotové údaje vychází z účetních závěrek sestavených za jednotlivá účetní období.

Zhodnocení ekonomické situace vychází z informací manažerského účetnictví. Veškeré sestavované rozpočty a kalkulace, či tvořené plány, které jsou stěžejní problematikou manažerského účetnictví, by měly být tvořeny tak, aby napomáhaly vylepšit ekonomický stav společnosti.

Tab. 4.2 - Vybrané ukazatele rozvahy

Majetková situace (v tis. Kč)

Položka	2010	2009	2008	2007	2006
Suma A (netto)	53 069	48 305	58 892	40 446	48 642
<i>z toho:</i>					
pozemky	17 051	17 402	19 707	613	473
budovy	16 876	20 301	22 177	24 067	25 928
Bankovní účet	577	977	3 300	2 746	2 092
Neuhrazená ztráta	24 836	24 836	25 713	25 713	25 713

Pramen: Rozvahy z let 2006-2010 – vlastní zpracování

Tab 4.3 - Vybrané ukazatele Výkazu zisku a ztrát (v tis. Kč)

Položka	2010	2009	2008	2007	2006
Tržby z prodaných výkonů	53 771	39 849	67 182	61 120	60 452
Tržby z prodeje majetku	11 733	3 656	4 873	200	7 722
Výkony	54 519	39 898	66 424	61 506	60 815
Výkonová spotřeba	35 197	22 410	44 849	40 018	41 917
Celkové náklady	68 114	55 786	75 738	73 472	79 063
Provozní VH	3 210	-5 972	937	-2 941	-5 846
VH za běžné ú. ob.	3 019	-6 031	877	-2 984	-5 887

Pramen: Výkazy zisků a ztráty z let 2006-2010 – vlastní zpracování

¹² Pramen: příloha účetní závěrky

Přestože družstvo v některých letech vykazuje kladný výsledek hospodaření, nelze toto považovat za uspokojivý stav. Družstvo se dlouhodobě potýká s nedostatkem zakázek, které by zvýšily celkovou ziskovost výroby. Zisk je tvořen především prodejem majetku. V roce 2006 byly prodány budovy staré vrátnice, kanceláří, skladů a přilehlých pozemků za cenu 1 600 000,00 Kč za účelem vybudování příjezdové komunikace k obchodnímu centru v Ostravě-Zábřehu. V roce 2008 společnost dosahuje zisku o velikosti 877 216,00 Kč, ten je opět tvořen především prodejem nemovitostí. Výroba v tomto roce vykázala ztrátu, ale nižší než v předešlých letech. Výsledek hospodaření ovlivňuje především sezónnost stavebních prací, kdy se v zimních obdobích nedaří zajistit dostatečné množství zakázek. I v roce 2009 dochází k prodeji nevyužívaných a na údržbu finančně náročných nemovitostí, a to v Ostravě-Zábřehu a Michálkovicích, přesto družstvo v tomto roce dosahuje velmi velké ztráty v hodnotě 6 031 tis. Kč.

Rok 2009 lze považovat za zlomový. Právě v tomto roce dopadá na stavební průmysl důsledek celosvětové hospodářské krize. Byly zrušeny velké státní zakázky. U menších zakázek zase docházelo k tomu, že do výběrových řízení se přihlašovalo větší množství dodavatelů. Jednalo se o takové, kteří dříve tyto zakázky považovali za méně lukrativní. Omezujícím faktorem při získávání zakázek byla i nedostatečná kvalifikovanost pracovníků, proto družstvo přistupovalo k zadávání vybraných činností jiným společnostem.

V roce 2010 bylo dosaženo zisku v hodnotě 3 019 tis. Kč. Ten stejně jako v předešlých letech byl ovlivněn prodejem nemovitostí. Byl prodán areál na Slezské Ostravě za cenu 4 800 tis. Kč, a v Petřvaldě za 6 599 tis. Kč. Je zřejmé, že takovýto výnos zcela ovlivnil a tím i zkreslil výsledek hospodaření. V tomto roce dochází k mírnému oživení trhu, to se však netýká stavebnictví. Poptávka po stavební činnosti je malá, protože spotřebitelé jsou nuceni šetřit a množství volných finančních prostředků se snižuje.

Z pohledu jednotlivých středisek je finanční situace následující. Dlouhodobě jediným ziskovým střediskem je **provozovna 02** – malíři a natěrači, která dosáhla v letech 2006-2010 těchto výsledků hospodaření – 294 963,00 Kč, 438 516,00 Kč, 700 042,00 Kč, 284 464,00 Kč, 431 991,00 Kč. Tato provozovna je výdělečná zejména díky kvalitnímu vedení střediska, vlivem jednodušší dostupnosti zakázek, nízkých nákladů na její provoz. Malíři a natěrači se vrací ke svým zákazníkům v pravidelných intervalech, zejména díky spokojenosti s jejich službami. V letech 2006 a 2007 byla zisková i **provozovna 03** – klempíři a pokrývači, kteří dosáhli v r. 2006 zisku 235 506,00 Kč a v r. 2007 204 850,00 Kč. Zisk provozovny 03 je spíše výjimečnou situací. V roce 2006 a 2007 se podařilo získat dostatečně velkou zakázku, která byla z velké části kryta subdodávkami.

Poměrně velmi vysokými ztrátami se v minulosti podílela na špatných výsledcích družstva **provozovna 68** v Bílovci. Např. v roce 2006 dosahovala ztráty o velikosti téměř sedmi milionů korun, v roce následujícím 1 106 tis. Kč, proto došlo k výměně vedoucího provozovny. Bohužel i současné vedení provozovny v Bílovci není schopna zajistit ziskovost činnosti.

Také **provozovna 45** – hlavní stavební výroba je jednou z nejvíce ztrátových provozoven, zde se bezesporu odráží úpadek zájmu o stavební výrobu na trhu. Nedostatek zakázek pak způsobuje ztrátovost této provozovny.

Lze shrnout, že v letech 2006-2010 nejvyšších zisků dosahovaly nevýrobní provozovny. Jedná se především o středisko správa nemovitostí. Nemovitosti, které družstvo vlastní vykazují zisk zejména díky nízkým nákladům. Na tyto stavby nejsou vynakládány velké objemy peněz na opravy či rekonstrukce, je prováděna pouze běžná údržba.

Ve zkoumaných letech v družstvu docházelo k uzavírání a spojování provozoven. K 31. 12. 2006 byla uzavřena pobočka provozovny ve Frenštátě pod Radhoštěm a to z důvodů dlouhodobé ztrátovosti. K 1. 4. 2008 naopak došlo ke sloučení provozoven hlavní stavební výroby a nákladní dopravy, pneuservisu a likvidace autogramů, důvodem bylo opět ztrátového hospodaření.

Dovolím si říct, že finanční situace výrobního družstva je alarmující. Z výše uvedeného textu, jehož zdrojem jsou výroční zprávy o hospodaření družstva, je zcela jasné, že takováto forma vedení společnosti je dlouhodobě neudržitelná. Je zapotřebí, aby většina provozoven byla zisková ne ztrátová. Mám tím namysli především výrobní střediska, ty totiž tvoří předmět podnikání tohoto družstva. Prodeje nemovitostí jsou pouze krizová řešení. Na vině je samozřejmě celosvětová krize, která zapříčiňuje útlum poptávky po službách a výrobcích. To však není jediným faktorem neúspěšného hospodaření. S tímto problémem se přece potýkají všechny společnosti nejen v našem regionu, ale i v celé republice. Domnívám se, že pakliže má být družstvo „zachráněno“ je nutná restrukturalizace. Je nutné buď uzavřít některé vysoce ztrátové provozovny, nebo je odloučit od družstva, nebo zcela změnit přístup vedení provozoven. Je důležité mít nejen zkušené vedoucí, ale také mít vedoucí, kteří mají manažerské schopnosti, které jsou tolik nutné při získávání zakázek. Myslím si, že to jeden z dalších faktorů, které způsobují neutěšenou situaci v družstvu.

V roce 2008 dle rozvahy došlo k nárůstu hodnoty majetku – nemovitostí z 613 000,00 Kč na 19 707 000,00 Kč. Družstvo dlouhodobě řešilo problém užívání pozemků,

na kterých stojí její vlastní budovy. Pozemky byly užívány formou tzv. výpůjčky. V roce 2007 započaly soudní spory se státem ve věci určení vlastníka pozemků v katastrálním území Petřvald u Karviné a Zábřeh nad Odrou. Soudce v obou případech vynesl rozsudek ve prospěch družstva. O hodnotu pozemků byly navýšeny aktiva družstva v roce 2008. Díky prodeji nemovitostí, může družstvo i do budoucna pokrývat své ztráty z výroby.

Tab. 4.4. - Zaměstnanci

Položka	2010	2009	2008	2007	2006
Počet zaměstnanců	79	74	79	113	130
Z toho výrobních	56	51	56	65	91
Procentuální vyjádření počtu	70,89 %	68,91 %	70,89 %	57,52 %	70,00 %
Osobní náklady (v tis. Kč)	22 920	21 960	22 407	26 796	26 895

Pramen: Výroční zprávy z let 2006-2010 – vlastní zpracování

Pro stavební výrobu je charakteristický vysoký podíl lidské práce na zakázce. To způsobuje nemalé mzdové náklady, které tak navyšují cenu zakázky. Společnost je samozřejmě tvořena nejen výrobními zaměstnanci, nýbrž také správními zaměstnanci. Vzhledem k typu podnikání by podíl počtu výrobních zaměstnanců mnohonásobně vyšší než administrativních pracovníků. Z tabulky vyplývá, že v roce 2007 tento podíl tvořil 57 %. Z toho usuzují, že vlivem vysokých mzdových nákladů na administrativní zaměstnance, bylo zapotřebí jejich množství snížit.

4.5. Účetnictví družstva

4.5.1. Oceňování, kalkulace ceny¹³

Každá společnost musí ve vnitropodnikové směrnici vymezit způsob oceňování vstupů a výstupů výroby. Za vstupy lze považovat nakupované zásoby či zásoby vlastní výroby, výstupy jsou provedené výkony, popř. je někdy zapotřebí provést i ocenění nedokončené výroby.

Družstvo do **kalkulace nedokončené výroby** zahrnuje přímé mzdy připadající na rozpracovanou zakázku, které skutečně vyplatí, přímý materiál vydaný na rozpracovanou zakázku, procento výrobní režie vypočtené z přímých mezd a hodnotu poddodávky. Kromě

¹³ Pramen: vnitropodniková směrnice

rozpracovaných zakázek uvádí provozovna ve výkaze rozpracovanosti vyskladněný materiál a přijaté faktury dodavatelů, kteří na zakázce prováděli práce v poddodávce.

Hodnota práce prováděné v poddodávce se zahrnuje do konečné faktury vydané odběrateli v ceně zaúčtované podle daňového dokladu dodavatele. Poddodávky jsou evidovány jednak v účtárně družstva, rovněž i příslušné provozovně.

Nakupované **zásoby** jsou oceňovány skutečnými pořizovacími cenami použitím metody váženého aritmetického průměru. Pořizovací cena zásob zahrnuje náklady na pořízení a náklady s pořízením související (přeprava, clo, pojistné, provize, atd.). Zásoby vytvořené vlastní činností jsou oceňovány skutečně vynaloženými náklady. Tyto náklady zahrnují přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a poddodávky) a výrobní režii, která se stanovuje procentem ze skutečných mezd.

Pro sestavení **kalkulace výkonů** družstvo používá tiskopis Individuální kalkulace výrobků (výkonů). Dle vnitropodnikové směrnice má kalkulace podobu schématu 4.2.

Schéma 4.2 - Kalkulace výkonů

1. Přímý materiál včetně pořízení
2. Polotovary vlastní výroby
3. Přímé mzdy
4. Procento výrobní režie k přímým mzdám
5. Procento správní režie k přímým mzdám
Zpracovací náklady zakázky
6. Procento zisku ze zpracovacích nákladů
7. Poddodávky
Cena bez DPH
8. DPH
Cena celkem

Pramen: vnitropodniková směrnice – vlastní zpracování

Procento výrobní režie je stanovováno na základě získaných údajů z minulého účetního období. Procento správní režie je vypočítáváno z určeného procenta na příslušný rok.

Domnívám se, že výše uvedený kalkulační vzorec je spíše jakousi formalitou vedenou ve vnitropodnikové směrnici. Při zkoumání konkrétní zakázky jsem se dozvěděla, že výsledná kalkulace je tvořena jedinou položkou režii a to výrobní režii. Ta byla pro rok 2010 stanovena pro středisko 34 ve výši 260 %. Procento vychází ze stanovení poměru skutečně vynaložených nepřímých nákladů ke skutečně vynaloženým přímým mzdám v příslušné provozovně za předešlý rok. Tato režie obsahuje jak výrobní tak správní režii. Vzhledem k této skutečnosti

doporučuji vedení správní režie odděleně. Složitým problémem je jak správní režii rozpočítat na jednotlivé provozovny. Myslím si, že nejstandardnější by bylo alokovat správní režii podle množství skutečně provedených výkonů.

V tomto roce došlo představenstvo k názoru, že správní režie již vůbec nebude rozpočítávána na jednotlivá střediska. Tím pádem se suma režijních nákladů v jednotlivých střediscích sníží, čím vzroste výše vykazovaného zisku provozovny. Domnívám se, že takovéto údaje budou poskytovat zkreslené informace o hospodaření provozovny. Fakticky bude docházet k tomu, že zisk společnosti se nemění, dojde pouze k přesunu nákladů. Pakliže však do hodnoty zakázky není započítána správní režie, náklady jsou podhodnoceny, zisk tak bude vyšší a na základě takto stanoveného zisku dochází k výplatě prémie zaměstnanců. To vše může mít za následek růst celkových nákladů, což družstvu při dané finanční situaci nepomůže.

Propočty režii

Nejprve je potřeba zjistit, které veličiny způsobují vznik režijních nákladů, tedy nalézt příčinu existence těchto nákladů. Užívají se tzv. rozvrhové základny, u kterých je postrádána logická vazba mezi vzniklou režii a veličinou, která ji vyvolává. Např. správní režii lze rozvrhovat na výrobky podle přímých mezd, ty jsou však variabilní, zatímco správní režie je fixní. Vztahovou veličinou správní režie jsou správní výkony. [15]

Pro zlepšení kalkulace režii je potřeba zpřesnění kalkulačních metod. Položky režii musí být rozpočítány na jednotlivé výrobní výkony. V praxi je užíváno pravidla, že čím větší objem přímých mezd, tím vyšší podíl režie na výkon připadá. Výrobní režie obsahuje společné náklady středisek. Proto by měla být rozpočítávána podle všech přímých nákladů. Základnou pro rozpočítávání správní režie by měla být náročnost výkonů správní činnosti. [15]

4.5.2. Forma a organizace účetnictví

Software

Účetní oddělení užívá program společnosti Horry, s. r. o. Jedná se o software, který je přizpůsoben nárokům družstva. Je pořízen formou pronájmu. Produkt je zaměřen pro středně velké a velké organizace. Jednotlivé moduly, které družstvo využívá jsou pravidelně aktualizovány (při každé změně legislativy). Mezi největší úskalí programu patří přechod ze starého do nového účetního období. Systémy nefungují a není možno v tuto dobu pomocí nich pracovat. Každoročně jsou vrchní ekonomkou sepisovány specifika, které program musí mít.

Bohužel, program vždy neobsahuje vše, co bylo požadováno a je tedy zapotřebí požadavky opětovně urgovat. V dřívější době byla podán návrh na změnu softwaru na účetní systém „Money“, tento požadavek byl však vedením zamítnut.

Vnitropodnikové účetnictví

Účetnictví je vedeno ve dvou okruzích (finanční a vnitropodnikové účetnictví). V rámci jednotlivých středisek jsou vnitropodnikové výkony účtovány vnitropodnikovými fakturami a jsou účtována na účtech „vnitropodnikové náklady“ (čísla účtů 800xxx) a „vnitropodnikové výnosy“ (čísla účtů 900xxx). Členění vnitropodnikových nákladů je řešeno dle typu nákladu, ne podle středisek. Dle účtového rozvrhu jsou členěny na režijní materiál, přepravné, cestovné, ostatní služby, správní režie, poddodávky, opravy a udržování. Vnitropodnikové výnosy jsou členěny dle hospodářských středisek. Výčet všech účtů je možno nalézt v **příloze č. 1 – Účetní rozvrh**.

Tab. 4.5 - Ukázka účtování vnitropodnikové transakce

Transakce	Doklad	MD	D
Spotřeba přímého materiálu v provozovně 68	FAP	501001	321000
Přímé mzdy v provozovně 68	ZVL	521001	331000
Výnos provozovny 68, poskytnutí služby výkopových prací provozovně 34	VUD	800004	900068

Pramen: vlastní zpracování

4.6. Výběrové řízení

V době, kdy stavební průmysl prožívá hlubokou recesi, „přežijí“ jen ti nejsilnější. Pryč jsou doby, kdy velké stavební společnosti vstupovali jen do lukrativních zakázek. V současnosti je situace na trhu taková, že o jedinou zakázku, nikterak lukrativní, má zájem i více než desítka společností. Mezi dodavateli probíhá jakýsi „boj“ o to, kdo bude zadavateli zakázky schopen nabídnout nižší cenu.

Pro výběr dodavatele stavby se nejčastěji užívá tzv. slepý rozpočet, který obsahuje veškeré práce včetně jejich množství podle projektové dokumentace stavby. Společně se slepým rozpočtem je sestaven i výkaz výměr, v němž se vymezí druh, jakost, množství požadovaných prací potřebných k dokončení zakázky. Slepý rozpočet je zaslán objednavatelem všem zájemcům o zhotovení stavby. Jednotliví dodavatelé tento rozpočet o příslušné ceny doplní. Slepý rozpočet umožňuje zadavateli srovnat jednotlivé ceny

dodavatelů a vybrat tak toho nejvhodnějšího. V případě veřejných zakázek je vybrán dodavatel poskytující nejnižší cenu. U soukromých investorů tomu tak být nemusí.

V současné době je množství zakázek menší než v letech předešlých. Proto se každý dodavatel snaží cenu „stlačit“ na minimum. To však v praxi často způsobuje, že se cena nastavuje nižší, než ve skutečnosti budou skutečné náklady úkonu. Budoucí dodavatel sestaví rozpočet a zadavateli nabídne slevu o velikosti několika desítek procent. O zisku v tomto případě nelze hovořit. Takovéto zakázky jsou přijímány s vědomím, že budou ztrátové. Společnosti jsou k takovýmto krokům nuceny vlastní finanční situací. V případě, že takovouto zakázku zpracují, dosáhnou totiž nižší ztráty než v případě, kdy nebudou vykazovat žádnou činnost. Má-li společnost určitý počet zaměstnanců, tito zaměstnanci je stojí nemalé finanční částky, i když nepracují.

Domnívám se, že problémem veřejných zakázek je výběr dodavatele na základě nejnižší nabídnuté ceny. Pakliže je cena neúměrně nízká, je zřejmé, že se dodavatelská společnost bude snažit ušetřit finanční prostředky. Vzhledem k tomu, že s úrovní mezd příliš pohybovat nemůže, např. díky existence institutu minimální mzdy, snaží se ušetřit na materiálu. Kvalita použitého materiálu u staveb je důležitá. Dodavatel si samozřejmě uvědomuje, že díky užití méně kvalitního materiálu může ušetřit nemalé peníze. Otázkou však je, kdy se na nekvalitně provedené zakázce projeví vady. Pakliže pomine reklamační lhůta, majitele stavby můžou opravy stát více peněz, než kdyby byl vybrán dodavatel s vyšší nabízenou cenou.

Ve výběrovém řízení často uspěje i taková společnost, která většinu prací neprovede. Dodavatel se dostává do pozice objednavatele služeb. Uzavírá smlouvy se subdodavateli, kteří dbají jeho pokynů. Odpovědnost za dokončení zakázky však stále nese původní dodavatel. V případě, že subdodavatelé neprovedou práce v takové míře, jak byly dohodnuty ve smlouvě, původní dodavatel může být ze strany zadavatele sankciován.

Takovýto způsob zpracování zakázky, je jeden z možných způsobů dosažení zisku. Dodavatel vstupuje do řízení s určitou cenou, subdodavatelé jsou schopni vybrané činnosti vykonat za ceny nižší. Dodavatel tak realizuje zisk.

4.7. Hodnocení zakázky „Rybí“

V následující podkapitole se budu věnovat konkrétní vybrané zakázce zpracované výrobním družstvem Bytprům, zejména z pohledu stanovení rozpočtu zakázky, vyhodnocení ziskovosti, popř. ztrátovosti výkonu. Vybrala jsem si zpracování veřejné zakázky dostavby

multifunkčního domu v obci Rybí, která byla provedena v první polovině roku 2010. Na realizaci zakázky se podílela **provozovna 34** – instalatéri a topenáři.

Obr. 4.2 - Multifunkční objekt v obci Rybí



Pramen: webové stránky obce Rybí. Dostupné z: <http://www.rybi.cz/fotogalerie/fotogalerie64.php>

4.7.1. Předmět smlouvy

Realizace stavby byla formálně rozdělena na dvě části. První, na niž byla obdržena dotace ze strukturálních fondů EU, zahrnovala stavební část, venkovní kanalizaci, plynoinstalaci, zdravotechniku, ústřední topení, elektroinstalaci. Část druhá, na kterou se dotace nevztahovala, zahrnovala zpevnění plochy. Jak uvádí smlouva o dílo uzavřená 25. ledna 2010 objednatelem byla společnost Bytostav Poruba, a. s.¹⁴ a zhotovitelem Bytprům, výrobní družstvo v Ostravě. Zhotovitel se smlouvou zavázal ke zhotovení kanalizační, vodovodní a plynovodní přípojky, zdravotnických instalací, ústředního topení a ČOV na stavbě „**Dostavba multifunkčního domu v obci Rybí**“. Doba plnění smlouvy byla v termínech 1. února – 31. března 2010. Cena díla byla stanovena na **702 000,00 Kč s DPH** (z toho cena bez DPH 585 000,00 Kč). Obě smluvní strany se dohodly na postupném placení na základě měsíčních dílčích faktur maximálně do výše 90 % smluvní ceny díla. Jednotlivé faktury byly vystavovány na základě odsouhlaseného soupisu provedených prací.

Dne 18. 2. 2010 byl mezi smluvními stranami uzavřen dodatek smlouvy, jehož předmětem bylo provedení sádrokartonových konstrukcí včetně desek Orstrop a tepelných izolací. Cena díla proto byla upravena na 978 000,00 Kč s DPH. V dubnu byl uzavřen ještě 2. dodatek smlouvy o provedení dodávky a montáže nerezové komínové vložky včetně dvířek a kouřovodu. Termín ukončení prací byl dodatkem stanoven na 15. května téhož roku. Konečná cena tak byla stanovena na 997 032,00 Kč s DPH.

¹⁴ tuto zakázku vyhrála společnost Bytostav, na provedení výstavby uzavřela smlouvu se subdodavatelem družstvem Bytprům

4.7.2. Sestavované rozpočty zakázky

Dříve než je sjednána smlouva mezi odběratelem a dodavatelem, musí být provedena kalkulace ceny. Podle Blažka (2005, s. 108) zakázka může být oceněna:

- souhrnnými, skupinovými cenami s přesně vymezeným předmětem a rozsahem zakázky,
- jednotkovými cenami stavebních a montážních prací,
- prokazatelně vynaloženými přímými náklady, dohodnutými v dohodě o ceně,
- sazbami podle sazebníku,
- hodinovými zúčtovacími sazbami, individuální kalkulací,
- kombinací výše uvedených způsobů.

Družstvo pro přípravu zakázek užívá software společnosti RTS, a. s. jménem **BUILDpower**. Program pomůže pokrýt veškeré činnosti spojené s přípravou zakázky, např.:

- orientační propočet,
- kalkulace,
- nabídkový rozpočet,
- cenové vyhodnocení subdodavatelů.

Software je často využíváný při kalkulaci ceny ve stavební výrobě, a to hlavně díky relativně jednoduchému ovládání, které zajišťuje snadné vypracování požadovaných informací. Jednou ročně je prováděn upgrade programu, který zahrnuje legislativní změny a nové verze programu. Dvakrát ročně je prováděna aktualizace z důvodu změn cen strojů, mzdových tarifů, informací o výrobcí nebo prodejci materiálů, nových položek agregovaných prací, montážních prací, materiálů, běžných stavebních prací atd. Pakliže dojde na trhu k razantní změně cen, dochází i k mimořádné aktualizaci programu.

BUILDpower umožňuje uživateli kopírování vybrané skupiny položek nebo dílů z jiných rozpočtů, sestavit slepý rozpočet,¹⁵ výběr jednotlivých položek prací na základě projektové dokumentace, provést kalkulaci vlastních nákladů, provést cenovou analýzu rozpočtu a mnoho dalšího. Je samozřejmostí, že program lze zakoupit v mnoha modifikacích, které se přizpůsobí požadavkům klienta.¹⁶

¹⁵ Umožňuje výběr dodavatele při stanovení stejných podmínek pro oceňování. Jedná se o výčet prací a dodávek sestavených dle projektové dokumentace bez cen. Obsahuje čísla položek dle ceníků RTS.

¹⁶ Pramen: Webové stránky společnosti RTS. Dostupné z: <http://www.rts.cz/buildpower.html>

Modul stavební zakázky

Slouží k přehlednému zobrazení veškerých dokumentů vytvořených v rámci BUILDpower (propočet, rozpočet, harmonogram, soupis, faktury atd.). Umožňuje práci s těmito dokumenty bez nutnosti znalostí jiných modulů.

Modul rozpočty a kalkulace

Užívá se ke stanovení nabídkových rozpočtů a kalkulace nákladů. Lze zde provádět úpravu cen na úrovni položky, skupiny položek či celého rozpočtu. Modul umožňuje přenos dat do softwaru MS Excel.

Důležitou funkcí programu je import ceníků materiálů od různých výrobců a dodavatelů v elektronické podobě. Všechny moduly umožňují komunikace s MS Excel, díky tomu je možné, aby dodavatel zaslal nabídku kterémukoliv odběrateli, který nemá stejné programové vybavení. Přenos dat je uskutečňován pomocí předem nastavených šablon a umožňuje i následnou úpravu importovaných údajů.¹⁷

Cena stavby (stavebních prací) je stanovena pomocí souhrnného rozpočtu stavby. Jeho struktura není v České republice předepsána žádnou právní normou. Při sestavování lze ke strukturování rozpočtu přistupovat ze dvou hledisek a tak náklady posuzovat buď podle typu nákladů nebo času jejich vynaložení, popřípadě kombinace obou hledisek.

Rozpočet I¹⁸

První sestavovaný rozpočet zakázky byl vypracován v hodnotě **585 000,00 Kč**. Při připočtení dvacetiprocentní daně z přidané hodnoty byla stanovena cena za stavbu 702 000,00 Kč.¹⁹

Vzhledem k omezenému rozsahu této práce jsem rozpočet upravila, jednotlivé položky jsem sumarizovala podle stavebních dělů. Původní detailní rozpočet obsahoval 15 stran textu.

¹⁷ Pramen: Webové stránky společnosti Infosta. Dostupné z: <http://infosta.wz.cz/stavebnivyroba.pdf>

¹⁸ Rozpočet I, II a III vycházejí z údajů programu RTS

¹⁹ Tato částka se objevuje v první uzavřené smlouvě mezi Bytostavem a Bytrpůmem

Číslo stavebního dílu	Stavební díl	Částka v Kč
13	Hloubené vykopávky	10 990,63
16	Přemístění výkopku	3 860,11
17	Konstrukce ze zemin	2 658,85
45	Podkladní a vedlejší konstrukce	2 146,24
63	Podlahy a podlahové konstrukce	202,53
87	Potrubí z trub z plastických hmot	7 218,00
83	Potrubí z trub kameninových	844,99
32	Zdi přehradní a opěrné	16 488,96
89	Ostatní konstrukce na trubním vedení	1 338,68
721	Vnitřní kanalizace	2 236,54
38	Kompletní konstrukce	51 180,66
722	Vnitřní vodovod	1 023,20
721	Vnitřní kanalizace	1 643,92
99	Staveništní přesun hmot	4 816,79
721	Vnitřní kanalizace	11 515,58
13	Hloubené vykopávky	13 228,07
17	Konstrukce ze zemin	3 958,57
16	Přemístění výkopku	2 988,54
1000	Izolace	3 078,86
45	Podkladní a vedlejší konstrukce	1 344,35
95	Dokončovací konstrukce na pozemních stavbách	4 352,02
99	Staveništní přesun hmot	8 773,33
723	Vnitřní plynovod	37 558,18
731	Kotelny	35 386,47
723	Vnitřní plynovod	17 823,60
721	Vnitřní kanalizace	8 060,00
97	Prorážení otvorů	8 356,90
721	Vnitřní kanalizace	8 061,06
1000	Izolace	1 708,41
713	Izolace tepelné	1 148,54
721	Vnitřní kanalizace	43 347,36
722	Vnitřní vodovod	38 795,54
724	Strojní vybavení	4 617,89
725	Zařizovací předměty	75 519,92
713	Izolace tepelné	4 760,40
730	Ústřední vytápění	6 338,70
734	Armatury	956,68
724	Strojní vybavení	3,65
733	Rozvod potrubí	49 492,47
734	Armatury	29 074,80
735	Otopná tělesa	58 100,01
	Celkem	585 000,00

Pro ukázkou detailního rozpočtu položek rozvedu výpočet stavebního dílu 723 *vnitřní plynovod* v hodnotě 37 558,18 Kč.

Číslo	Název položky	MJ	Cena/MJ	Množství	Cena v Kč
1	Rozpěrka přípojek plynoměru G 2	ks	204,63	1,00	204,63
2	Šroubení přímé G 1	ks	115,11	2,00	230,22
3	Potrubí ocelové závitové černé bezešvé svařované běžné DN 15	m	186,73	7,00	1 307,11
4	Potrubí ocelové závitové černé bezešvé svařované běžné DN 20	m	260,91	9,00	2 348,19
5	Potrubí ocelové závitové černé bezešvé svařované běžné DN 25	m	263,48	35,00	9 221,80
6	Potrubí ocelové závitové černé bezešvé svařované běžné DN 40	m	353,00	1,50	529,50
7	Chráníčka D 44,5 x 2,6 mm	m	196,96	2,00	393,92
8	Přípojka k plynoměru spojované na závit bez ochozu G 2	ks	1 944,07	1,00	1 944,07
9	Výpustky plynovodní vedení a upevnění DN 20 s nástěnkou	ks	179,91	1,00	179,91
10	Výpustky plynovodní vedení a upevnění DN 15 s nástěnkou	ks	160,30	3,00	480,90
11	Kohout kulový přímý plnopřítokový s 2x vnitřním závitem PN 42 do 185 ř C niklovaný 3/4'	ks	197,82	2,00	395,64
12	Kohout kulový přímý plnopřítokový s 2x vnitřním závitem PN 42 do 185 ř C niklovaný 1/2'	ks	139,84	1,00	139,84
13	Kohout kulový přímý plnopřítokový s 2x vnitřním závitem PN 35 do 185 ř C niklovaný 1'	ks	299,28	2,00	598,56
14	Kohout kulový přímý plnopřítokový s 2x vnitřním závitem PN 35 do 185 ř C niklovaný 1 1/4'	ks	411,83	3,00	1 235,49
15	Kohout kulový přímý plnopřítokový s 2x vnitřním závitem PN 35 do 185 ř C niklovaný 1' s přechodkou 3	ks	370,05	1,00	370,05
16	Nátěry	m	27,29	52,500	1 432,73
17	Úřední tlaková zkouška, vpuštění, odvzd. + revize	ks	2 465,91	1,00	2 465,91
18	Přesun hmot pro vnitřní plynovod v objektech v do 6 m	%	1,70	1,04	1,77
19	Regulátor plynu středotlaký bez skříňky pro svítiplyn nebo pro metan bez armatur	ks	2 077,95	1,00	2 077,95
20	Zednické výpomoci - sekání a zaházení drážky	%	1 200,00	10,00	12 000,00
Suma vnitřní plynovod					37 588,18

Součástí některých rozpočtovaných položek jsou stanovovány normy přímých nákladů. Je složena z hodnoty přímých materiálů vstupující do položky a z normohodin a strojových hodin.

Pro ukázku stanovení norem přímých nákladů použijí činnost – Zdění obkladového zdiva.

Typ	Název	MJ	Množství
Specifikace	MC – 25 styková, kamenivo frakce do 4 mm	m ³	0,0800
Specifikace	MC pro omítky obyčejná pojivo CEM II	m ³	0,0700
Profese	Zedník – třída 7	Nh	7,8920
Profese	Tesař, Lešenář	Nh	0,2070
Profese	Stavební dělník	Nh	0,8000
Profese	Řidič – mazač strojů – třída 6	Nh	3,8800
Profese	Lodník	Nh	1,5780

Typ	Název	MJ	Množství
Stroj	Jeřáb automobilní AB 063. 2 (T148)	Sh	2,9405
Stroj	Prám ocelový 10 tun PO / 10	Sh	1,3728

Rozpočet II

V únoru roku 2010 byl družstvem uzavřen dodatek smlouvy, který zahrnoval montáž sádrokartonu. Proto byl sestaven doplňující rozpočet těchto prací. Činnost nevykonalo vlastní činností, ale byla uzavřena smlouva o díle se subdodavatelem panem J. Malíkem. Hodnota rozpočtu činila **230 000,00 Kč**.

Rozpočet montáže sádrokartonu

Základní rozpočtové náklady	Cena v Kč
HSV celkem	48 471,00
PSV celkem	181 529,00
Ostatní rozpočtové náklady	0,00
Základ pro DPH	230 000,00
Cena za objekt celkem	276 000,00

V první řadě je sestavován tzv. položkový rozpočet, který obsahuje sumu částek na hlavní stavební výrobu (HSV) a přidruženou stavební výrobu (PSV). Ostatní rozpočtové náklady jsou rozepisovány do těchto položek: ztížené výrobní podmínky, oborová přírážka, přesun stavebních kapacit, mimostaveništní doprava, zařízení staveniště, provoz investora, kompletační činnost a ostatní neuvedené náklady.

Detailní údaje o rozpočtovaných nákladech uvádí rozpočet dílčích položek, ve kterém jsou sumarizovány částky na jednotlivé stavební díly.

Rozpočet dílčích položek

Číslo	Popis	MJ	množství	Cena/MJ	Cena v Kč
1	Deska Ostrop 1200x600 mmtl. 160 mm	m ²	139,70	90,00	12 573,00
2	Deska Ostrop 1200x600 tl 40 mm	m ²	255,40	45,00	11 493,00
3	Deska Ostrp 1200x600 mm tl. 100 mm	m ²	11,44	120,00	1 372,80
4	Deska Ostrp 1200x600 mm tl. 140 mm	m ²	104,00	160,00	16 640,00
5	Parozábrana 2000x5000,2b	m ²	287,95	22,20	6 392,49
	63 Podlahy a podlahové konstrukce				48 471,00
6	Izolace tepelné překrytím pásem A 400/H	m ²	384,29	50,00	19 214,50
	713 Izolace tepelné				19 214,50
7	Úpravy u střešního okna	sdk	14,00	9000	12 600,00
8	SDK stěna 90 mm W625 1xGFK 15mm	m ²	19,76	550,00	10 868,00
9	SDK podhled zav 2xCD D112 GFK 15	m ²	213,72	600,00	128 232,00
10	SDK podhled zav 2xCD D112 GFK 15	m ²	16,17	650,00	10 510,50
11	Přesun hmot pro dřevostavby, výšky do 12 m	%	7,99	13,00	103,87
	763 Dřevostavby				162 314,37
	Celkem				230 000,00

Rozpočtované náklady na montáž sádrokartonových desek činily 230 000,00 Kč. Skutečné náklady činily 221 500,70 Kč. Úsporu nákladů zapříčinilo vyhotovení služby pomocí subdodávky. Bylo ušetřeno 8 499,30 Kč.

Rozpočet III

Jak bylo uvedeno v podkapitole 4.7.1 v dubnu 2010 byla smlouva s Bytostavem rozšířena o činnost týkající se vložkování komínu. Družstvo na tuto činnost sestavilo rozpočet v hodnotě **15 860,00 Kč**.

Rozpočet kominických prací – vložkování komínu

Číslo	Popis	MJ	množství	Cena/MJ	Cena v Kč
1	Komín. Vložka nerez DN 130	m	9,00	1 109,91	9 989,19
2	Sopouch	ks	1,00	949,24	949,24
3	Kondenzní jímka	ks	1,00	496,54	496,54
4	Dvířka 30 / 15	ks	2,00	569,56	1 139,12
5	Kontrolní otvor	ks	1,00	700,99	700,99
6	Kouřovod	ks	1,00	1 606,45	1 606,45
7	Stříška	ks	1,00	642,58	642,58
8	Odvětrací hlava	ks	1,00	335,89	335,89
Trubní vedení					15 860,00

Rozpočtované náklady na dodávku a montáž nerezové komínové vložky činily 15 860,00 Kč. Skutečné náklady vynaložené na kominické práce činily 11 820,00 Kč, cena s DPH 14 184,00. K úspoře nákladů došlo díky vykonání činnosti subdodavatelem panem Vlčkem. Celková úspora činí 4 040,00 Kč.

4.7.3. Klíčování skutečných nákladů

V případě, že není v možnostech družstva zabezpečit veškeré úkony vyplývající ze smlouvy, uzavírá vlastní dohody se subdodavateli. Subdodavateli zvolené zakázky byli:

Tab. 4.6 - Náklady na subdodavatele

Subdodavatel	Provedené práce	Cena bez DPH	Cena s DPH
Jiří Malík	sádrokartony	221 500,70	265 800,84
Tomáš Vlček	kominické práce	11 820,00	14 184,00
Gassmont, spol. s r. o.	plynovodní přípojka	20 906,70	25 088,00
Provozovna 68 - Bílovec	výkopové práce	55 593,00	
Bytostav	mobilní WC	2 200,00	2 640,00

Subdodavatel	Provedené práce	Cena bez DPH	Cena s DPH
Z. Marek - Gama ²⁰		1 100,00	1 320,00
TK Třinecká klimatizace		416,65	500,00
Zdravotní ústav		1 834,93	2 201,92
Hasman Trade, s. r. o.		519,98	623,98
Suma		315 891,96	

Pramen: přijaté faktury, kniha analytických účtů – vlastní zpracování

Jedním ze subdodavatelů byla provozovna 68 v Bílovci, která vystavila fakturu v hodnotě 55 593 Kč, cena vychází z položkového rozpočtu, který je znázorněn v tab. 4.5

Tab 4.7 - Položkový rozpočet výkopových prací

Název položky	Cena v (Kč)
Zemní práce	37 246,00
Svislé a kompletní konstrukce	14 990,00
Vodorovné konstrukce	3 173,00
Podlahy a podlahové konstrukce	184,00
Celkem	55 593,00

Pramen: podklady poskytnuté výrobním družstvem Bytprům – vlastní zpracování

Skutečně vynaložené náklady na zakázku „Dostavba multifunkčního domu v obci Rybí“ jsou znázorněny v tabulce 4.6.

Tab 4.8 - Skutečně vynaložené náklady zakázky

Položka	Číslo účtu	Částka v Kč
<i>Účetní měsíc 1</i>		
Spotřeba materiálu - přímého	501001	7 402,09
Suma nákladů		7 402,09
<i>Účetní měsíc 2</i>		
Spotřeba materiálu - přímého	501001	79 725,55
Mzdové náklady - přímé	521001	64 755,00
Suma nákladů		144 480,55
<i>Účetní měsíc 3</i>		
Spotřeba materiálu - přímého	501001	100 225,12
Mzdové náklady - přímé	521001	65 809,00
Suma nákladů		166 034,12

²⁰ U dodavatelů Z. Marek – Gama, TK Třinecká klimatizace, Zdravotní ústav, Hasman Trade, s. r. o. není uvedena činnost, z důvodů placení formou hotovosti, příslušné pokladní doklady, na kterých je důvod platby uveden, mi nebyly poskytnuty

Položka	Číslo účtu	Částka v Kč
<i>Účetní měsíc 4</i>		
Spotřeba materiálu - přímého	501001	51 593,66
Mzdové náklady - přímé	521001	7 269,00
Suma nákladů		58 862,66
<i>Účetní měsíc 5</i>		
Spotřeba materiálu - přímého	501001	1 021,63
Mzdové náklady - přímé	521001	5 550,00
Ostatní služby		
Bytostav poddodávka	518006	2 200,00
Suma nákladů		8 771,63
<i>Účetní měsíc 6</i>		
Spotřeba materiálu - přímého	501001	6 159,20
Mzdové náklady - přímé	521001	4 050,00
Ostatní služby		
Malík poddodávka	518006	4 166,50
Malík poddodávka	518006	4 166,50
Vlček poddodávka	518006	11 820,00
Malík poddodávka	518006	161 666,70
Suma nákladů		192 028,90
<i>Účetní měsíc 7</i>		
Spotřeba materiálu - přímého	501001	2 322,03
Mzdové náklady - přímé	521001	2 551,00
Ostatní služby		
Malík poddodávka	518006	51 500,00
Gassmont poddodávka	518006	20 906,70
Suma nákladů		77 279,73
<i>Účetní měsíc 8</i>		
Spotřeba materiálu - přímého	501001	311,65
Suma nákladů		311,65
<i>Účetní měsíc 9</i>		
Spotřeba materiálu - přímého	501001	1 631,83
Ostatní služby		
Zdravotní ús. poddodávka	518006	1 834,93
Hasman Trade poddodávka	518006	519,98
Suma nákladů		3 986,74
<i>Účetní měsíc 10</i>		
Spotřeba materiálu - přímého	501001	1 536,61
Ostatní služby		
Z. Marek Gama poddodávka	518006	1 100,00
Třinec. klimatizace poddodávka	518006	416,65
Suma nákladů		3 053,26
Suma nákladů za období 1-10		662 211,33

Pramen: kniha analytických účtů – vlastní zpracování

Suma přímého materiálu činí 251 929,37 Kč, suma přímých mezd činí 149 984,00 Kč výrobní režie je vypočtena z přímých mezd (260 %) 389 958,40 Kč. Dle tabulky 4.5 je hodnota poddodávek 315 891,96 Kč. Suma celkových skutečných nákladů tedy činí **1 107 763,73 Kč**.

Stanovení přímých mezd

Z úkolových listů vyplývá, že zaměstnancům byly vypláceny časové mzdy. Výpočet znázorním na účetním měsíci 5, kdy bylo na přímých mzdách vyplaceno celkem 5 550,00 Kč. V tomto měsíci se na zakázce podílelo 6 zaměstnanců. Výpočet je proveden na základě následujícího vzorce:

Mzda = mzdová sazba x celkem odpracovaných hodin

Zaměstnanec 1	64 Kč	x	15 h	= 960,00 Kč
Zaměstnanec 2	80 Kč	x	7,5 h	= 600,00 Kč
Zaměstnanec 3	80 Kč	x	15 h	= 1 200,00 Kč
Zaměstnanec 4	80Kč	x	15 h	= 1 200,00 Kč
Zaměstnanec 5	66 Kč	x	15 h	= 990,00 Kč
Zaměstnanec 6	80 Kč	x	7,5 h	= 600,00 Kč
Suma			75 h	= 5 550 Kč

Účtování přímých mezd vypadá následovně.

Položka	Cena	MD	D
Suma dílčích mezd	5 550,00 Kč	521001	331000

Stanovení přímého materiálu

Hodnota přímého materiálu je zúčtovávána na základě předložených daňových dokladů o nákupu materiálu (faktur). Např. v účetním měsíci 4 činila hodnota spotřebovaného materiálu 51 593,66 Kč. Jedna z faktur zúčtovaných v tomto období byla na hodnotu 3 207,90 bez DPH. Doklad obsahoval následující zboží: redukce, šroubení pozinkované, těsnění, koleno pozinkované, kohout, dvojvsuvka, trubky, nátrubky, česaný len plynářský. Dle vnitropodnikové směrnice se pořízení materiálu účtuje jako spotřeba materiálu ve stejném časovém období, kdy byl nakoupen. Způsob účtování materiálu je metodou B.

Položka	Cena	MD	D
Přímý materiál	51 593,66 Kč	501001	321000

Stanovení hodnoty výrobní režie

Suma výrobní režie je vypočítána podle tohoto vzorce:

$$\text{hodnota výrobní režie} = \frac{\text{skutečně vynaložené přímé mzdy}}{100} \times 260$$

$$\text{hodnota výrobní režie} = \frac{149\,984}{100} \times 260 = \mathbf{389\,958,40\,Kč}$$

Fakturace

Fakturace byla provedena v několika krocích, vždy po provedení určité části prací.

Č.	Název služby	Cena bez DPH	20 % DPH	Cena s DPH
1.	Instalatérské práce, ČOV	431 863,00	86 373,00	518 236,00
2.	Montáž zdravotechiky a ÚT	115 955,57	23 191,50	139 147,00
3.	Dodávka a montáž komínové vložky	15 860,00	3 172,00	19 032,00
4.	Provedení SDK konstrukcí vč. Desek ORSTROP a tepelných izolací	230 000,00	46 000,00	276 000,00
5.	Instalatérské práce	37 180,78	7 436,50	44 617,00
	Celkem	830 859,35	166 172,65	997 032,00

4.7.4. Zhodnocení zakázky

Tab. 4.9 - Zhodnocení zakázky

Činnost	Rozpočtováno	Skutečné náklady	Rozdíl
Instalatérské práce, ČOV, zdravotechnika, ÚT	585 000,00 ²¹	874 442,26	-289 442,26
Montáž SDK	230 000,00 ²²	221 500,70	8 499,30
Dodávka a montáž komínové vložky	15 860,00 ²³	11 820,00	4 040,00
Celkem	830 860,00	1 100 762,96	-276 902,96

Pramen: RTS, kniha analytických účtů – vlastní zpracování

Tabulka 4.7 obsahuje srovnání rozpočtovaných a skutečných nákladů. Výsledný rozdíl je dán odchylkami od plánovaného stavu. Bytprům pomocí střediska 34 – instalatéri a topenáři

²¹ viz rozpočet I na straně 60

²² viz rozpočet II na straně 62

²³ viz rozpočet III na straně 63

provedl vlastní činnosti instalátérské práce, montáž ČOV, zdravotechiky, a ÚT. Tato činnost dosáhla ztráty **289 442,26 Kč**. Příčinami záporného výsledku hospodaření jsou:

- při kalkulaci ceny zakázky je počítáno s přímým materiálem a mzdami. Nejsou rozpočtovány žádné režie (ani výrobní, ani správní);
- poskytnutí slevy odběrateli za účelem získání zakázky.

Po konzultaci s příslušným pracovníkem družstva jsem se dozvěděla, program společnosti RTS je schopen kalkulovat s režiiemi. Této funkce však není využíváno. Program funguje na základě předem stanovených cen jednotlivých dílů, které jsou dvakrát do roka aktualizovány. Příslušný zaměstnanec, který tvoří rozpočet zakázky využívá těchto nastavených cen. Z vlastních zkušeností je předem schopen říci, zda takováto cena je reálná, nebo zda daný materiál nakoupí za nižší cenu. Vlivem rozdílnosti v těchto cenách si ponechává jakousi „rezervu“, která v konečném důsledku může v sobě skrývat možný dosažitelný zisk. Právě zisk v rozpočtech není nijak specifikován, tedy nelze předem stanovit jeho hodnotu. Myslím si, že mnohem přesnější by bylo kalkulování ceny podle skutečných cen materiálu, které opravdu využije. Jednalo by se však o velmi časově náročnou činnost.

*Druhým problémem je „šití ceny na míru“ zákazníkovi. Rozpočty zakázek jsou tvořeny tak aby výsledná cena odpovídala předem stanoveným nárokům zadavatele. Prvotní cena této zakázky byla totiž nastavena na **821 453,00 Kč** bez DPH. Byla tedy poskytnuta **sleva 29 %** (236 453,00 Kč) z původní ceny zakázky. Kdyby tato sleva nebyla poskytnuta, Bytostav by na příslušnou cenu nepřistoupil. Je tedy zřejmé, že kdyby sleva poskytnuta nebyla, provozovna 34 by dosáhla nižší ztráty (tj. **40 499,96 Kč**). Z toho vyvozují, že i původně nastavený rozpočet zcela nevypovídal o nákladech, které ve spojení s touto zakázkou vzniknou.*

*Ziskové byly pouze činnosti, které byly pořízeny formou subdodávky. Jednalo se o montáž sádrokartonových desek a vložkování komínu. Tyto činnosti nemohlo družstvo vykonat samo, protože nejsou předmětem jeho podnikání, tudíž nemá příslušné oprávnění k těmto pracím. V sumě na těchto činnostech vydělalo družstvo **12 539,30 Kč**. Kladného výsledku hospodaření tedy bylo dosaženo díky nižším nákladům na subdodavatele, než které byly rozpočtovány.*

Družstvo u každé zakázky provádí tzv. „**vyhodnocení zakázky**“. Má tuto formu:²⁴

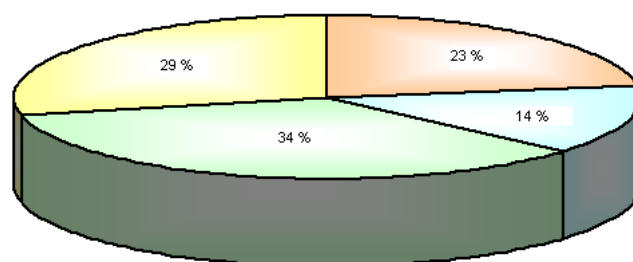
1. Přímý materiál	251 929,00
2. Přímé mzdy	149 984,00
3. Výrobní režie k přímým mzdám (260 %)	389 958,00
Mezisoučet	791 871,00
4. Poddodávky	260 298,00
Celkem	1 052 169,00

Vlastní vyhodnocení

Fakturace bez DPH	830 860,00
Náklady	1 052 169,00
	-221 309,00

Dle vyhodnocení zakázky družstvem bylo dosaženo ztráty pouze 221 309,00 Kč. V položce č. 4 poddodávky je však chyba. Je zde vyčíslena částka 260 298,00. Chybí zde započítat subdodávku střediska 68 Bílovec, který vykonal výkopové práce. Tuto položku je nutné započítat, jedná se totiž o náklad střediska 34, který nelze vynechat. Chyba byla způsobena špatným proúčtováním faktury. Částka se v účetnictví projevila na výnosech provozovny 68, ale náklad nebyl připočítán provozovně 34. Byl jen obecně zaúčtován bez bližší specifikace toho, kde daný náklad vznikl. Jedná se tedy o systémovou chybu. Každé zhodnocení zakázky je prováděno na základě účetnictví, proto pakliže nejsou náklady blíže specifikovány dle místa vzniku, nemůže být zhodnocení správné.

Graf. 4.1 - Podíl jednotlivých druhů skutečných nákladů na celkových nákladech



Legenda:

- Přímý materiál
- Přímé mzdy
- Výrobní režie
- Hodnota poddodávek

Pramen: vlastní zpracování

²⁴ Pramen: poskytnuté materiály výrobního družstva Bytprům

Největší podíl na skutečných nákladech má výrobní režie. Jak bylo uvedeno v podkapitole 4.5.1 družstvo pod pojmem výrobní režie vypočítánu režii nejen výrobní, ale i správní.

Doporučila bych družstvu, aby takto významně velkou položku rozdělili samostatně na výrobní a správní režii. Vypočtené hodnoty pak budou mít větší vypovídací schopnost. Bude možno z nich určit, jak velkým procentem se podílejí tyto režijní náklady na zakázkách. Zda například ve správní režii není příliš vysoká, zda nebude potřeba snížit náklady na správu.

Celkové zhodnocení kalkulačního systému podniku bych shrnula takto. Družstvo využívá přednastaveného programu, který jistě zjednodušuje práci při kalkulaci ceny zakázky. Je zapotřebí, aby společnost využívala veškeré funkce, které tento program nabízí. Výstupy programu pak budou mít vyšší vypovídací schopnost. Způsob jakým je celý kalkulační systém podniku veden, je pravděpodobně společnosti dostačující, existují zde však takové nedostatky, které je možno odstranit.

5. Závěr

Úspěšnost podnikání je relativní záležitostí. Některé firmě postačí udržení se na trhu a dosahovat nulového výsledku hospodaření, progresivní společnosti naopak nepostačí uspokojit se s průměrností, jejím cílem je dosažení maximálního podílu na trhu a maximálního možného zisku. Otázkou však je, co napomůže tomu, aby firma byla úspěšná. Možná za tím stojí dobrý management, reklama, inovativní výrobek nebo kvalitně poskytované služby. V případě společnosti podnikající ve sféře stavebnictví je důležité dobré vedení společnosti, které svým zaměstnancům umí zajistit dostatečné množství výdělečných zakázek. Nelze hovořit pouze o vrcholovém managementu, i níže postavení manažerští pracovníci jsou důležitým prvkem v celé hierarchii společnosti. Na jedné straně jsou důležité zkušenosti, které nelze nabýt nijak jinak než dlouholetou praxí v oboru. Většina pracovníků musí začít na nižších pozicích a postupně se vypracovat výše. Druhou a neméně důležitou podmínkou je také vzdělanost. Pakliže manažeři chtějí být dobrými vedoucími, musí znát a ovládat základní ekonomické principy, je zapotřebí, aby chápali veškeré ekonomické souvislosti spojené s výrobou. Musí předem vědět, jaké důsledky jejich rozhodování přinese. S tímto problémem jsem se setkala u zkoumané společnosti. Družstvo je vedeno (i na nižších úrovních řízení) odborníky s dlouholetou praxí, ale bez minimálního ekonomického vzdělání. Netvrdím, že je zapotřebí doplnit si vzdělání dostudováním vhodné školy, postačí, aby se o danou problematiku více zajímali, popřípadě si alespoň nechali poradit odborníky na podnikovou ekonomiku. Družstvo zaměstnává mnoho ekonomek a vedení by mělo přistupovat na jejich návrhy a opatření.

Problematika kalkulací a rozpočtů je velice rozsáhlá a náročná. Tvoří ucelenou součást manažerského účetnictví, které je vymezeným subsystémem účetnictví podniku. Jedná se o účetní způsob zobrazení výrobního procesu a jeho smyslem je poskytnout kvalitní informace všem pracovníkům na různých úrovních podnikového vedení.

Oblast manažerského účetnictví by měla být v podniku nastavena tak, aby manažeři dokázali na základě získaných údajů sledovat a vyhodnotit úspěšnost podnikání. Dobře sestavená kalkulace vypovídá o nákladové náročnosti výkonu, které má být dosaženo. Existuje mnoho forem kalkulací. Jsou členěny z různých hledisek. Např. z hlediska metody stanovení kalkulace je lze na kalkulace prostým dělením, dělením s poměrovými čísly, přiřázkové či kalkulace užívané ve sdružené výrobě. Součástí kalkulace je i stanovení požadované míry zisku, popřípadě i ceny.

Jednou z nejtěžších oblastí sestavování kalkulací je propočet režii. V některých případech společnosti kumulují režijní náklady do jediné položky. Dokonce pro sumu režijních nákladů užijí jedinou režijní přírážku, jejíž rozvrhovou základnou je např. přímý materiál či přímé mzdy. Z pohledu sestavování kalkulace se jedná o snadný způsob. Ale vypovídací schopnost takovýchto informací je nízká. Dělení režii na ty, které souvisí s výrobou a ty, které souvisí se správou je důležité pro přijímání správných rozhodnutí v oblasti řízení těchto nákladů.

Rozpočet je nástrojem konkretizace cílů. Zejména je sestavován na období jednoho roku. V podobě hlavního podnikového rozpočtu je tvořen rozpočtovou rozvahou, výsledovkou a rozpočtem peněžních toků. Rozpočet lze tvořit i kvůli stanovení odhadu budoucí výše režijních nákladů.

V oblasti stavební výroby je sestavován tzv. položkový rozpočet. Pomocí něhož firma stanoví veškeré náklady, které jsou spojené s příslušnou zakázkou. Následným porovnáním skutečných nákladů s položkovým rozpočtem lze stanovit odchylky, které vznikly. Odchylky mohou být způsobeny např. zvýšením cen vstupů (mzdových tarifů, přímého materiálu). Příčinou vzniku odchylky může být i nedodržení plánovaných činností, nepřízeň počasí, která může stavební výrobu pozastavit i na několik týdnů. Jakákoliv nahodilá událost pak v konečném důsledku může změnit úroveň kalkulovaného zisku. Podstatné je, aby se společnost ze svých chyb při stanovování kalkulací a rozpočtů ponaučila a v budoucnosti se těmto chybám vyvarovala.

Jak už bylo řečeno, sestavování kalkulací a rozpočtů je náročným procesem. Proto v diplomové práci byla nastíněna základní problematika jejich tvorby, v praktické části pak aplikována na konkrétní společnosti zabývající se stavební výrobou.

Seznam použité literatury

Knihy:

- [1] BLAŽEK, Jiří. *Smlouvy ve výstavbě: ceny a kalkulace ve stavebnictví*. 1. vyd. Praha: Institut pro místní správu Praha, 2005. 156 s. ISBN 80-86976-04-1.
- [2] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [3] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [4] HANUŠOVÁ, Helena. *Účetnictví IV: Vnitropodnikové účetnictví*. 8. vyd. Brno: MSD, spol s r. o., 2003. 111 s. ISBN 80-86510-74-3.
- [5] HUNČOVÁ, Magdalena. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: Mirago, 1999. 125 s. ISBN 80-85922-68-1.
- [6] KAPLAN, Robert. *Advanced Management Accounting*. 2. vyd. New Jersey: Prentice Hall, 1989. 817 s. ISBN 0130115606.
- [7] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [8] MACÍK, Karel. *Kalkulace nákladů – základ podnikového controllingu*. 1. vyd. Ostrava: Montanex, 1999. 230 s. ISBN 80-7225-002-7.
- [9] MACÍK, Karel. *Kalkulace a rozpočetnictví*. 1. vyd. Praha: ČVUT, 2008. 213 s. ISBN 978-80-01-03926-7.
- [10] MARKOVÁ, Leonora a Jaroslav CHOVANEC. *Rozpočtování a kalkulace ve výstavbě díl II*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství Cerm, 2008. 130 s. ISBN 978-80-7204-587-7.
- [11] MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.
- [12] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
- [13] ŠEBESTOVÁ, Jarmila. *Nabídkové kalkulace ve službách*. 1. vyd. Karviná: Tiskárna Klenwächter, Frýdek-Místek, 2009. 161 s. ISBN 978-80-7248-526-0.
- [14] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.
- [15] VYSUŠIL, Jiří. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování*. 1. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 115 s. ISBN 80-7259-012-X.

Internetové zdroje:

- [16] Webové stránky výrobního družstva Bytprům [online]. [cit. 2011-03-05]. Dostupný z: <<http://www.bytpрум.eu/>>, <<http://www.bytpрум.eu/certifikaty>>, <<http://www.bytpрум.eu/kontakt/organizacni-struktura.html>>
- [17] Webové stránky Obchodní rejstříku [online]. [cit. 2011-03-08]. Dostupné z: <<http://obchodnirejstrik.cz/bytpрум-vyrobní-druzstvov-ostrove-31488/>>
- [18] Webové stránky obce Rybí [online]. [cit. 2011-03-07]. Dostupné z: <<http://www.rybi.cz/fotogalerie/fotogalerie64.php>>
- [19] Webové stránky společnosti RTS, a. s. [online]. [cit. 2011-02-27]. Dostupné z: <<http://www.rts.cz/buildpower.html>>
- [20] Webové stránky společnosti Infosta, s. r. o. [online]. [cit. 2011-02-27]. Dostupné z: <<http://infosta.wz.cz/stavebnivyroba.pdf>>

Ostatní zdroje:

- [21] Stanovy, výroční zprávy, rozvahy, výkazy zisku a ztráty, faktury a jiné podklady poskytnuté výrobním družstvem Bytprům

Zákony:

- [21] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník ve znění pozdějších předpisů
- [22] Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění ve znění pozdějších předpisů
- [23] Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti ve znění pozdějších předpisů
- [24] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

Seznam zkratek

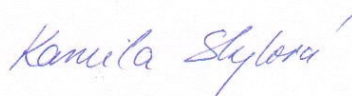
A	Aktiva
ABC	Aktivity-Based Costing
BOZP	Bezpečnost a ochrana zdraví při práci
CF	Cash flow
ČOV	Čistírna odpadních vod
ČSOB	Československá obchodní banka
D	Daňový
DPH	Daň z přidané hodnoty
FAP	Faktura přijatá
FN	Fixní náklady
HSV	Hlavní stavební výroba
ISO	International organization for standardization
MS	Microsoft
MU	Manažerské účetnictví
OSSZ	Okresní správa sociálního zabezpečení
PSV	Přidružená stavební výroba
SDK	Sádrokarton
U	Účetní
ÚT	Ústřední topení
VH	Výsledek hospodaření
VN	Variabilní náklady
VUD	Vnitřní účetní doklad
ZP	Zdravotní pojištění
ZVL	Zúčtovací a výplatní listina

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. dubna 2012.



Kamila Skybová

jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Účtový rozvrh